

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**  
**DEPARTAMENTO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO E SISTEMAS**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO**

**O USO DA CONTABILIDADE POR ATIVIDADES PARA MELHORAR A  
PERFORMANCE DO NEGÓCIO: UM ESTUDO DE CASO EM FUNDAÇÃO DE  
AMPARO À PESQUISA E EXTENSÃO**

Dissertação submetida à Universidade Federal de Santa Catarina para obtenção  
do grau de Mestre em Engenharia de Produção

**ROGÉRIO JOÃO LUNKES**

Florianópolis - SC

Setembro de 1999.

**ROGÉRIO JOÃO LUNKES**

**O USO DA CONTABILIDADE POR ATIVIDADES PARA MELHORAR A  
PERFORMANCE DO NEGÓCIO: UM ESTUDO DE CASO EM FUNDAÇÃO DE  
AMPARO À PESQUISA E EXTENSÃO**

Esta dissertação foi julgada adequada para obtenção do título de mestre em Engenharia de Produção e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós – Graduação em Engenharia de Produção.

---

Prof. Ricardo Miranda Barcia, PhD.  
Coordenador do Curso

BANCA EXAMINADORA:

---

Prof. Antônio Diomário de Queiroz, Dr.  
Orientador

---

Prof. José Carlos Zanini, PhD.

---

Prof. Álvaro Guillermo Rojas Lezana, Dr.

## **AGRADECIMENTOS**

Gostaria, com sinceridade, de agradecer a todos os que direta ou indiretamente contribuíram à realização deste trabalho. Particularmente expresso minha gratidão:

- Ao professor Dr. Antônio Diomário de Queiroz por ter acreditado na minha proposta de trabalho e ter aceito a orientação de minha dissertação, na esperança de retribuir, com a seriedade do meu trabalho, a confiança em mim depositada.
- Aos membros da banca examinadora que enriqueceram este trabalho com valioso conhecimento.
- À empresa que serviu de laboratório para a aplicação do estudo de caso, principalmente aos colegas, pela amizade e apoio e em especial à Thereza e ao Luiz que muito contribuíram para o êxito deste trabalho.
- Ao Departamento de Engenharia de Produção e Sistemas da Universidade Federal de Santa Catarina, pela oportunidade de realização do mestrado.
- À Simone, que amavelmente colaborou nas correções e sugestões no trabalho.
- Aos meus pais, Pedro e Renata, pela vida, educação, confiança e humildade.
- À Deus, que esteve presente em cada minuto na realização de meus trabalhos.

## SUMÁRIO

<b>LISTA DE FIGURAS .....</b>	<b>VI</b>
<b>LISTA DE QUADROS .....</b>	<b>VI</b>
<b>LISTA DE TABELAS.....</b>	<b>VII</b>
<b>LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS UTILIZADAS .....</b>	<b>VIII</b>
<b>RESUMO .....</b>	<b>IX</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>X</b>
<b>1 - INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
<b>1.1 MUDANÇAS NO CENÁRIO MUNDIAL E BRASILEIRO .....</b>	<b>1</b>
<b>1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA .....</b>	<b>4</b>
<b>1.3 OBJETIVOS .....</b>	<b>7</b>
1.3.1 – OBJETIVO GERAL .....	7
1.3.2 – OBJETIVOS ESPECÍFICOS .....	7
<b>1.4 JUSTIFICATIVA E IMPORTÂNCIA .....</b>	<b>8</b>
<b>1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO .....</b>	<b>9</b>
<b>1.6 LIMITAÇÕES .....</b>	<b>10</b>
<b>2 - AS FUNDAÇÕES DE AMPARO .....</b>	<b>11</b>
<b>2.1 ORIGENS DAS FUNDAÇÕES DE AMPARO .....</b>	<b>11</b>
2.1.1 O QUE É FUNDAÇÃO .....	12
2.1.2 NASCIMENTO DE UMA FUNDAÇÃO .....	13
<b>2.2 HISTÓRICO E CARACTERIZAÇÃO DAS FUNDAÇÕES DE AMPARO .....</b>	<b>14</b>
<b>2.3 DIAGNÓSTICO DAS FUNDAÇÕES DE AMPARO .....</b>	<b>20</b>
2.3.1 FUNÇÕES DESEMPENHADAS PELAS FUNDAÇÕES DE AMPARO .....	20
2.3.2 CLIENTES .....	22
2.3.3 IDENTIFICAÇÃO DOS PROJETOS DAS FUNDAÇÕES DE AMPARO .....	23
2.3.4 TAXA DE ADMINISTRAÇÃO .....	28
2.3.5 NORMAS DE GESTÃO ADMINISTRATIVA .....	30
<b>2.4 CONTABILIDADE FINANCEIRA DAS FUNDAÇÕES DE AMPARO.....</b>	<b>31</b>
2.4.1 PLANO DE CONTAS .....	32
2.4.2 RELATÓRIOS CONTÁBEIS .....	33
2.4.3 RELATÓRIOS DOS PROJETOS .....	37
<b>2.5 ANÁLISE DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DAS FUNDAÇÕES DE AMPARO .....</b>	<b>38</b>
<b>3 - MODELO PROPOSTO DE DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE POR ATIVIDADES NAS FUNDAÇÕES DE AMPARO.....</b>	<b>42</b>
<b>3.1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>42</b>
<b>3.2 PROCESSO .....</b>	<b>45</b>
<b>3.3 RECURSOS .....</b>	<b>46</b>
<b>3.4 ATIVIDADES .....</b>	<b>47</b>
<b>3.5 DIRECIONADORES DE CUSTOS .....</b>	<b>52</b>
<b>3.6 PROPOSTA PARA IMPLANTAÇÃO DA CONTABILIDADE POR ATIVIDADES .....</b>	<b>53</b>
<b>3.7 AJUSTE DO PLANO DE CONTAS E DOS RELATÓRIOS DE GESTÃO .....</b>	<b>56</b>
<b>3.8 ANÁLISE DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DAS FUNDAÇÕES DE AMPARO .....</b>	<b>60</b>
3.8.1 MODELOS ALTERNATIVOS .....	61
3.8.2 EXEMPLO DE ESTRUTURA ORGANIZACIONAL PARA AS F.A. ....	66
<b>3.9 ORÇAMENTO POR ATIVIDADES .....</b>	<b>71</b>

<b>4 - ESTUDO DE CASO DA FAPEU - CÁLCULO DO CUSTO POR PROJETO PELA CONTABILIDADE POR ATIVIDADES .....</b>	<b>81</b>
<b>4.1 HISTÓRICO DA FAPEU .....</b>	<b>81</b>
<b>4.2 A ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA FAPEU .....</b>	<b>84</b>
<b>4.3 INTRODUÇÃO AO CÁLCULO DO CUSTO POR PROJETO .....</b>	<b>86</b>
<b>4.4 ALOCAÇÃO DOS RECURSOS ÀS ATIVIDADES .....</b>	<b>87</b>
<b>4.5 ALOCAÇÃO DAS ATIVIDADES AOS OBJETOS DE CUSTO .....</b>	<b>95</b>
4.5.1 ATIVIDADE DE BUSCA E PROCESSAMENTO DAS INFORMAÇÕES .....	98
4.5.2 ATIVIDADE DE DIVULGAÇÃO DAS INFORMAÇÕES .....	98
4.5.3 ATIVIDADE ASSESSORIA TÉCNICA .....	99
4.5.4 ATIVIDADE DE ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO PRÉVIO .....	99
4.5.5 ATIVIDADE DE ELABORAÇÃO DO PROJETO .....	100
4.5.6 ATIVIDADE DE NEGOCIAÇÃO .....	100
4.5.7 ATIVIDADE DE CONTRATAÇÃO .....	101
4.5.8 ATIVIDADE DE LIBERAÇÃO .....	101
4.5.9 ATIVIDADE GESTÃO DE PESSOAL .....	103
4.5.10 ATIVIDADE GESTÃO DE COMPRAS .....	104
4.5.11 ATIVIDADE GESTÃO FINANCEIRA .....	106
4.5.12 ATIVIDADE ELABORAÇÃO RELATÓRIO TÉCNICO/CIENTÍFICO .....	107
4.5.13 ATIVIDADE DE ELABORAÇÃO RELATÓRIO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS .....	108
<b>4.6 CUSTO POR PROJETO PELA CONTABILIDADE POR ATIVIDADES.....</b>	<b>109</b>
<b>4.7 ANÁLISE COMPARATIVA DOS RESULTADOS COM O MÉTODO CONVENCIONAL .....</b>	<b>109</b>
<b>4.8 ORÇAMENTO FINANCEIRO .....</b>	<b>112</b>
<b>4.9 ORÇAMENTO POR ATIVIDADES .....</b>	<b>114</b>
5.9.1 ORÇAMENTO DE RECEITAS .....	114
5.9.2 ORÇAMENTO DOS CUSTOS/DESPESAS .....	116
5.9.3 ORÇAMENTO DE INVESTIMENTOS .....	119
5.9.4 ORÇAMENTO DE CAIXA .....	120
4.9.5 ORÇAMENTO DO RESULTADO .....	120
4.9.6 VANTAGENS DO ORÇAMENTO POR ATIVIDADES .....	122
<b>4.10 A GESTÃO POR ATIVIDADES .....</b>	<b>124</b>
4.10.1 – FINALIDADES DA GESTÃO POR ATIVIDADES .....	124
4.10.2 – APLICAÇÃO DE PROGRAMAS DE MELHORIA .....	126
4.10.3 - EXEMPLOS DE ANÁLISE DAS ATIVIDADES .....	130
 <b>5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....</b>	 <b>139</b>
<b>5.1 CONCLUSÕES .....</b>	<b>139</b>
<b>5.2 RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>141</b>
 <b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	 <b>142</b>
 <b>ANEXOS .....</b>	 <b>149</b>
<b>ANEXO 1 - LEI 8.958 DE 20 DE DEZEMBRO DE 1994 .....</b>	<b>149</b>
<b>ANEXO 2 - ESTATUTO DA FAPEU .....</b>	<b>151</b>
<b>ANEXO 3 - TAXA DE ADMINISTRAÇÃO PARA PROJETOS .....</b>	<b>161</b>
<b>ANEXO 4 - NORMAS DE GESTÃO PARA AS FUNDAÇÕES DE UNIVERSIDADE .....</b>	<b>169</b>
<b>ANEXO 5 - RELATÓRIO DE GERENCIAMENTO DE PROCESSOS – GAV .....</b>	<b>176</b>

## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1	CLIENTES DAS FUNDAÇÕES DE AMPARO E AS CORRESPONDENTES FUNÇÕES .....	22
Figura 2	PROJETOS GERENCIADOS PELAS FUNDAÇÕES DE AMPARO .....	23
Figura 3	PROJETOS DE AMPARO .....	24
Figura 4	PROJETOS DE SERVIÇOS .....	26
Figura 5	REPRESENTAÇÃO DA CONTABILIDADE FINANCEIRA .....	35
Figura 6	ORGANOGRAMAS DA FUNDEP E DA FEESC .....	40
Figura 7	CONCEPÇÃO HIERÁRQUICA DE ESTRATÉGIA E PROCESSO DE CONTROLE GERENCIAL .....	41
Figura 8	O MODELO DE DECOMPOSIÇÃO SIMPLES DE CUSTOS .....	44
Figura 9	RELAÇÕES ENTRE OS PROCESSO, ATIVIDADES E TAREFAS .....	45
Figura 10	IDENTIFICAÇÃO DAS ATIVIDADES RELEVANTES DAS FUNDAÇÕES DE AMPARO .....	51
Figura 11	VISÃO EMERGENTE DE ESTRATÉGIA .....	61
Figura 12	CONTROLE INTERATIVO ESTIMULA O COMPARTILHAMENTO DAS INFORMAÇÕES E NOVAS ESTRATÉGIAS .....	63
Figura 13	NOVO MODELO DE ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DAS FUNDAÇÕES DE AMPARO .....	67
Figura 14	QUESTÕES IMPRESCINDÍVEIS NA FORMULAÇÃO DO ORÇAMENTO	73
Figura 15	ALGUNS PRÉ – REQUISITOS PARA ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO POR ATIVIDADES .....	74
Figura 16	O ORÇAMENTO POR ATIVIDADES INVERTE AS RELAÇÕES DA CPA	75
Figura 17	TRÊS GRANDES ETAPAS DA GESTÃO .....	80
Figura 18	ORGANOGRAMA DA FAPEU .....	84
Figura 19	DIAGRAMA DE ISHIKAWA OU DIAGRAMA DE CAUSA – EFEITO .....	131

## **LISTA DE QUADROS**

Quadro 1	MUDANÇAS NAS FILOSOFIAS BÁSICAS DO GERENCIAMENTO E CONTROLE .....	2
Quadro 2	CLASSIFICAÇÃO TIPOLOGICA DAS FUNDAÇÕES .....	18
Quadro 3	PRINCIPAIS TIPOS ORGANIZAÇÕES TERCEIRO SETOR, SEM FINS LUCRATIVOS .....	19
Quadro 4	ESTRUTURA DA DRE – DESPESAS .....	34
Quadro 5	ESTRUTURA DA DRE – RECEITA .....	36
Quadro 6	MODELO DE GESTÃO .....	78

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1	ETAPAS NA GESTÃO DOS PROJETOS .....	29
Tabela 2	CARACTERÍSTICAS NECESSÁRIAS ÀS FUNDAÇÕES DE AMPARO .....	64
Tabela 3	ORÇAMENTO FINANCEIRO DA FAPEU – 1982 .....	112
Tabela 4	DEMONSTRAÇÃO DO ORÇAMENTO DE RECEITA DOS PROJETOS .....	115
Tabela 5	DEMONSTRAÇÃO DO ORÇAMENTO DE RECEITA DA FAPEU .....	116
Tabela 6	DEMONSTRAÇÃO DO ORÇAMENTO DAS DESPESAS .....	118
Tabela 7	DEMONSTRAÇÃO DO ORÇAMENTO DE INVESTIMENTOS .....	119
Tabela 8	DEMONSTRAÇÃO DO ORÇAMENTO DO RESULTADO .....	120

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS UTILIZADAS**

ABC – CUSTEIO BASEADO POR ATIVIDADES

FAPEU – FUNDAÇÃO DE AMPARO À PESQUISA E EXTENSÃO UNIVERSITÁRIA

UFSC – UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

GT – GRUPO DE TRABALHO

CONFIES – CONSELHO NACIONAL DAS FUNDAÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

IES – INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

MEC – MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO E CULTURA

DRE – DEMONSTRATIVO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

FEPESE – FUNDAÇÃO DE ESTUDOS E PESQUISAS SOCIO-ECONOMICAS

FEESC – FUNDAÇÃO DO ENSINO DA ENGENHARIA EM SANTA CATARINA

COPERVE – COMISSÃO PERMANENTE DO VESTIBULAR

CPMF – CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA

RUBRICA – UNIDADE DE SEPARAÇÃO DE DESPESAS NO PROJETO

COFINS – CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

FUNGRAD – FUNDO DE APOIO À GRADUAÇÃO

FUNDEP – FUNDAÇÃO DO DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA

CPD – CENTRO DE PROCESSAMENTO DE DADOS – SETOR DE INFORMÁTICA DA FAPEU

MOD – MÃO – DE – OBRA

EMBRATEL – EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES

INSS – INSTITUTO NACIONAL DE SEGURIDADE SOCIAL

FGTS – FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO

TQM – TOTAL QUALITY MANAGEMENT (QUALIDADE TOTAL)

ABM – ACTIVITY BASIC MANAGEMENT (ADMINISTRAÇÃO BASEADO EM ATIVIDADES)



## **RESUMO**

O objetivo do presente trabalho consiste na aplicação **da Contabilidade por Atividades** nas fundações de amparo à pesquisa e extensão, de forma a auxiliá-las em sua gestão, tornando-as mais competitivas diante das mudanças e desafios da economia mundial e brasileira. A implantação da **Gestão por Atividades** visa tornar as fundações mais eficientes no amparo às atividades de pesquisa e extensão das Instituições Federais de Ensino Superior.

Inicialmente, o trabalho apresenta a evolução histórica das fundações de amparo, abordando temas importantes como diagnóstico, clientes, identificação dos projetos, taxa de administração e normas de gestão administrativa. Procede, a seguir, à análise crítica da organização das fundações de amparo com apontamento dos principais problemas enfrentados em sua gestão, decorrentes da falta de informações e das disfunções da estrutura organizacional.

Em seguida, apresenta-se a **Contabilidade por Atividades** e o **Orçamento por Atividades** como novos instrumentos de gestão para as fundações de amparo, através da identificação das atividades necessárias à administração dos projetos. Propõem-se ajustes no plano de contas e nos relatórios de gestão, e um novo modelo de desenvolvimento organizacional para as fundações de amparo.

Por último, realiza-se um estudo de caso na FAPEU, com a mensuração do custo por projeto, a análise das atividades e a aplicação do **Orçamento por Atividades**, no sentido de assegurar o controle e transparência nos gastos e a maior satisfação dos clientes. As informações sobre as atividades possibilitam a transição da FAPEU para a **Gestão por Atividades**.

## **ABSTRACT**

The purpose of this work is to apply the Activity-Based Accounting in research and extension support foundations in order to facilitate their management and make them more competitive for brazilian and world-wide economy changes and challenges. This model makes foundations more efficient to support research and extention activities of Universities.

First we present the historical evolution of support foudations, dealing with important topics as diagnostics, clients, projects, identification, management taxes and management administration norms. Second we analyse the organization of support foundations and show the main problems found in their administration as consequence of the lack of information and of the disfunction in its structure.

Third we it presents the Activity-Based Accounting and the Activity-Based Budgeting as new instruments of administration for support foundations, identifying necessary activities for project administrations. We suggest adjustments in plan of accounts and in administration repports, and a new model of organizational development for support foundations.

Finally we proceed to a case study at FAPEU, measuring the cost of each project, analysing the activities and applying the Activity-Based Budgeting, in order to assure control and transparency of expenses and satisfaction of the clients. The informations about the activities enable the transition of research and extension support foundations into the Actitivity-Based Management.

## **CAPÍTULO 1**

### **1 – INTRODUÇÃO**

#### **1.1- MUDANÇAS NO CENÁRIO MUNDIAL E BRASILEIRO**

As mudanças ocorridas nas organizações, aumentando a complexidade das atividades, passam a exigir das empresas maior quantidade de informações para controlar seu processo produtivo e tomar decisões a nível estratégico e operacional. A primeira grande mudança está relacionada às tecnologias da informação e comunicação que revolucionaram a gestão dos negócios proporcionando-lhe maior rapidez no ciclo decisório. Os *softwares* possibilitam simplificação das operações antes manuais e complexas e uma grande quantidade de dados são agora acessíveis em tempo real, graças a microcomputadores com banco de dados de grande capacidade e confiabilidade.

Outra mudança ocorrida foi a abertura dos mercados decorrente da redução dos impostos de importação, que protegiam empresas nacionais. Isto proporciona maior concorrência entre as empresas, exigindo das mesmas qualidade e maior diversidade de modelos a preços competitivos. Como as organizações nem sempre podem repassar aos preços a melhoria da qualidade dos produtos e serviços, a solução é reduzir custos. Para isso surgiram diversas técnicas que contribuem para uma maior eficiência do processo por pormenorizar os custos e despesas nas empresas, como o caso do *ABC (Activity Based Costing)*.

Uma terceira mudança fundamental está relacionada ao perfil do consumidor, bem mais informado e exigente. A oferta de produtos e serviços

possibilitou ao cliente a opção da escolha, que o transforma em fator chave para o sucesso da empresa.

Estas são algumas das mudanças que as empresas são obrigadas a enfrentar, não havendo mais lugar para amadorismo e improvisação.

Para entrar nesse novo mundo de profundas transformações, as empresas necessitam mudar sua filosofia de negócio e investir no fator humano. Ele será o diferencial das mudanças enfrentadas pelas empresas em busca de maior eficiência.

Segundo Simons (1995), existe dificuldade em encontrar novos meios que assegurem equilíbrio na transição ou implantação destas novas filosofias de negócio (Quadro 1). Como controlar e gerenciar ambientes onde a competitividade, criatividade e iniciativa dos empregados são fatores críticos para o sucesso da empresa?

Quadro 1- Mudanças nas Filosofias Básicas do Gerenciamento e Controle:

VELHO	NOVO
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Estratégia de cima para baixo</li> <li>• Padronização</li> <li>• Planificação dos métodos</li> <li>• Pequenas mudanças</li> <li>• Nenhuma surpresa</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fabricação dirigida ao cliente</li> <li>• Customização</li> <li>• Inovação contínua</li> <li>• Atendendo as necessidades do cliente</li> <li>• <i>Empowerment</i></li> </ul>

Fonte: Simons (Levers of Control), 1994 Pg.4

As mudanças exigem maior detalhamento dos custos e seu acompanhamento através de orçamento, como forma de controlar e planejar as modificações necessárias para melhor otimizar os recursos disponíveis.

Neste contexto, a contabilidade por atividades é aplicada com sucesso. O custeio por atividades surgiu nos Estados Unidos há alguns anos, formalizado pelos professores Robert Kaplan e Robin Cooper, com o objetivo principal de aprimorar a alocação dos custos e despesas indiretas aos produtos. Nakagawa (1994) afirma que as origens do método datam da década de 60.

Segundo Kaplan (1999-8) “empresas prestadores de serviços, na verdade enfrentam problemas ainda mais difíceis que os das companhias industriais pois basicamente todas as suas despesas são indiretas”. As fundações de amparo<sup>1</sup> são um caso típico de empresa prestadora de serviços, com seus custos quase que na totalidade compostos de despesas variáveis.

“A contabilidade por atividades tem por objetivo o cálculo do custo das atividades que integram os processos de produção, bem como sua vinculação aos objetos de custos na condição de direcionadores. Por esta razão, a contabilidade por atividades convém muito bem para o cálculo do custo dos produtos quando os custos indiretos de fabricação são elevados e é grande a variedade de produtos” (Boisvert, 1998-2).

A contabilidade por atividades é muito útil como guia para várias decisões estratégicas, incluindo, por exemplo, a fixação da taxa de administração por projeto, investimentos em atividades essenciais, introdução de novos serviços. Além disso, fornece informações que permitem tanto elaborar o planejamento estratégico, como auxiliar no controle estratégico de modo a dispor de mecanismos de controle flexíveis com instrumentos formais e informais, baseada principalmente na ampla participação de todos os elementos da empresa.

A disponibilização de informações suficientes, de qualidade, no tempo certo para a tomada de decisão de seus gestores é uma preocupação das empresas em todo mundo. É importante que o tomador de decisão tenha informações seguras que o guiem, indicando-lhe a direção correta. No entanto, em muitas empresas, principalmente no Brasil, a decisão ainda é tomada na base

---

<sup>1</sup> Fundações de Amparo à Pesquisa e Extensão das Instituições Federais de Ensino Superior

do *feeling*, ou seja, o administrador, com experiência anterior, ou simplesmente pelo conhecimento acadêmico, toma decisões sem estar devidamente informado sobre a empresa e o mercado.

Há uma necessidade de repensar os atuais modelos de gestão usados no Brasil para se atingir os resultados que uma empresa necessita em mercados competitivos, onde mudanças são necessárias, começando pela missão, estrutura organizacional, planejamento e principalmente mudança de postura, tendo o cliente como fator de sucesso. Para atingir tais objetivos, a empresa necessita de flexibilidade de estrutura e descentralização de informações, possibilitando com isso, rapidez na tomada de decisões.

## **1.2 - TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA**

O tema deste trabalho é a aplicação da contabilidade por atividades nas fundações de amparo, por entender que o modelo é aplicável com grandes vantagens nessas entidades, suprimindo as necessidades de informações, por evidenciar o desempenho de cada uma de suas atividades na forma de projeto ou por área de responsabilidade, bem como das fundações de amparo como um todo. O trabalho se encerra com um estudo de caso na FAPEU – Fundação de Amparo Pesquisa Extensão Universitária.

Fundada em 28 de setembro de 1977 pela Universidade Federal de Santa Catarina, a FAPEU é uma entidade de direito privado, sem fins lucrativos, com autonomia administrativa e financeira, que se especializou na captação de recursos junto aos órgãos financiadores para projetos de ensino e pesquisa e desenvolvimento de atividades de extensão universitária.

A Fundação FAPEU presta serviços à Universidade Federal de Santa Catarina, estando totalmente integrada à comunidade universitária. Em seus 21

(vinte e um) anos de existência, foi expandindo sua área de atuação, dando-lhe uma concepção cada vez mais integrada às atividades de pesquisa e extensão da Universidade. Foi responsável pela elaboração de mais de 2.000 projetos, estando hoje em execução 340. Esses projetos trouxeram equipamentos, bibliografia, recursos materiais que estão integrados ao patrimônio da Universidade, sendo utilizados nas atividades de ensino, pesquisa e extensão.

Apesar do sucesso até então obtido, as mudanças recentes decorrentes do aumento da concorrência entre as fundações de amparo da Universidade Federal de Santa Catarina e das novas restrições ao financiamento da universidade pública colocam um novo desafio para o futuro da FAPEU. Seu sucesso passa a depender, mais do que nunca, de duas premissas básicas: bons serviços (qualidade e satisfação das necessidades do cliente) e preços competitivos (taxa de administração). A reavaliação da taxa de administração se torna necessária, com diferenciação do percentual entre os projetos, em função dos custos específicos de suas atividades. Como tomar decisões de tal repercussão sem as respectivas informações?

Hoje a Fundação não possui um sistema efetivo de custos, estando impossibilitada de medir o custo por projeto. Além disto, não faz uso da contabilidade por atividades como um importante sistema de informação, que permite uma série de indicadores para a tomada de decisão fundamentada na análise do processo e dos direcionadores dos custos dos projetos gerenciados pela FAPEU.

O fato de não haver uma medição criteriosa do custo por projeto, assim como um entendimento das suas diversas atividades que consomem os recursos na Fundação, acaba ocasionando a fixação de taxas de serviços comuns a todos os projetos, impedindo o exame detalhado que direcione a redução ou o corte das atividades que não agregam valor aos serviços prestados. Inviabiliza-se assim também a prática de taxas de administração diferenciadas, recomendável numa conjuntura competitiva.

A cobrança de taxa de administração considerada excessiva sobre a receita do projeto inviabiliza a realização de muitos projetos, desestimulando os coordenadores. É necessário encontrar uma forma de atuação que viabilize a concretização dos fins das fundações de amparo em conformidade com os interesses dos seus clientes. Atrair e reter os clientes que contribuem para a formação do resultado superavitário é fator crítico do sucesso e da sobrevivência da fundação de amparo.

Certamente o uso de planejamento que direcione a Fundação a curto e longo prazo permitiria uma melhora em sua performance, gerando a abertura de novas áreas de atuação principalmente com o setor privado, servindo como co-produtor entre Universidade - Empresa. Mas também nesse sentido a gestão por atividades seria de grande utilidade para a Fundação.

Atualmente essa falta de informação cria vícios de funcionamento pela impossibilidade de aplicação dos recursos com critérios mais precisos e transparentes. Tal motivo deixaria de existir com a implantação de um orçamento por atividades como forma de acompanhamento e controle estratégico dos gastos dentro de diretrizes previamente firmadas. O desafio de melhorar a gestão da Fundação também passa pelo controle estratégico e o planejamento, no intuito do melhoramento contínuo das operações.

A contabilidade por atividades é certamente o sistema mais apropriado para ser implantado na Fundação para essa mudança, porque facilitará a gestão por projeto, fornecendo subsídios aos tomadores de decisão e envolvendo toda a FAPEU na gestão do negócio. Isto proporcionará uma melhora na performance e transparência na gestão dos recursos e, conseqüentemente, maior satisfação dos clientes.

A problemática é comum ao conjunto das Instituições Federais de Ensino Superior inclusive numa conjuntura em que se discute a autonomia universitária das IFES e em que as fundações de amparo se apresentam como um dos instrumentos viáveis para o exercício dessa autonomia.



## **1.3 – OBJETIVOS**

### **1.3.1 – OBJETIVO GERAL**

- O objetivo geral do trabalho é propor a aplicação da contabilidade por atividades nas fundações de amparo à pesquisa e extensão, de forma a auxiliá-las em sua gestão, tornando-as mais competitivas diante das mudanças e desafios da economia mundial e brasileira, e mais eficientes no amparo às atividades de pesquisa e extensão das Instituições Federais de Ensino Superior.

### **1.3.2 – OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

- Analisar a atual organização das fundações de amparo à pesquisa e extensão, estudando seu funcionamento, clientes, pontos fortes e fracos e proceder à análise crítica do atual modelo organizacional.
- Propor modelo de contabilidade por atividades para as fundações de amparo à pesquisa e extensão, com definição do seu processo, atividades, tarefas e nova estrutura organizacional.
- Desenvolver estudo de caso na Fundação de Amparo à Pesquisa e Extensão Universitária da UFSC com objetivo de calcular o custo por projeto, análise dos resultados obtidos, fixação das taxas de administração, elaboração do orçamento por atividades, mudança de estrutura organizacional e transição para a gestão por atividades.

## 1.4 - JUSTIFICATIVA E IMPORTÂNCIA

A importância real das fundações de amparo no desenvolvimento da pesquisa e extensão nas universidades é expressão de sua missão e objetivos. As universidades têm nas fundações de amparo um importante instrumento para organizar e desenvolver pesquisas e extensão.

As fundações de amparo, como todas as organizações contemporâneas, precisam passar por importantes mudanças para permanecerem competitivas. Elas encontram-se num sonho de muitos anos atrás, quando seus gerentes viveram épocas de poucas mudanças, sendo seus conhecimentos sobre as fundações de amparo suficientes para gerenciá-las.

Os atuais sistemas de contabilidade baseados na contabilidade tradicional apresentam deficiências em ambientes de muitas mudanças. Devido as atuais mudanças no meio externo, a FAPEU tem necessidade de aperfeiçoar seus processos, eliminando deficiências que caracterizam a perda de clientes.

A necessidade de melhorar as informações é justificada pelo aumento da concorrência entre as fundações de amparo, o que faz o cliente ter a opção da escolha. O estudo permite entender os custos de suas atividades na FAPEU, suas origens e causas, e a possibilidade de direcionar seus efeitos, aplicando justa taxa de administração aos projetos gerenciados.

Conhecendo melhor suas atividades, a FAPEU poderá planejar seus investimentos elaborando orçamento por atividades que, além de permitir o acompanhamento e o controle, evita gastos desordenados e sem critérios e, principalmente, direciona a FAPEU a investir nas atividades relevantes e realmente importantes na manutenção de seu negócio.

O trabalho será elaborado enquanto estudo de caso, na Fundação FAPEU, sendo que sua aplicação poderá ser estendida a outras fundações de amparo às universidades.

## 1.5 - ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho está estruturado em cinco capítulos que são comentados a seguir:

O **capítulo I**, que se apresenta em caráter introdutório, oferece uma visão geral da temática em estudo, delinea o problema hoje enfrentado pelas fundações de amparo, descrevendo primeiramente sua estrutura, seus objetivos, sua importância e relevância na atual conjuntura e por último aponta as principais limitações.

O **capítulo II** é dedicado a um breve histórico e perfil das fundações de amparo, estudando seu objeto de negócio, clientes, com identificação dos diferentes projetos. Apresenta também uma crítica da organização das fundações de amparo, com apontamento dos principais problemas enfrentados pelas fundações de amparo como a falta de informações e as disfunções da estrutura organizacional. Todos os problemas apresentados neste capítulo indicam a necessidade da implantação da contabilidade por atividades.

O **capítulo III** apresenta a contabilidade por atividades como instrumento de gestão, com definição do processo, atividades e tarefas e propõe um novo modelo de desenvolvimento organizacional para as fundações de amparo.

No **capítulo IV** é apresentado um estudo de caso com a aplicação da contabilidade por atividades no cálculo do custo por projeto na FAPEU. O seu

uso, como importante indicador na tomada de decisão, permite a flexibilidade na cobrança das taxas de administração. O capítulo também aborda a aplicação do orçamento por atividades, com objetivo de direcionar a FAPEU no contexto das mudanças que atingem as universidades públicas brasileiras. Esse capítulo também aborda a transição da contabilidade por atividades para a gestão por atividades.

O **capítulo V** apresenta as conclusões e faz recomendações para futuros trabalhos relacionados ao tema.

## **1.6 - LIMITAÇÕES**

Como estudo de caso, o cálculo da taxa de administração deste trabalho foi modelado como exemplo teórico, embora o conteúdo se baseia em dados reais e representativos da realidade dos projetos geridos pelas fundações de amparo. As limitações da atual estrutura organizacional e do plano de contas vigente para a contabilidade por atividades justificaram as necessárias adaptações. Por outro lado, por ser um modelo amplo, algumas variáveis não puderam ser estudadas e incorporadas ao trabalho.

Pela amplitude do trabalho não foi possível analisar o comportamento humano relacionado à implantação da contabilidade por atividades.

Pela complexidade da estrutura organizacional não foi possível abordar a temática de como elaborá-lo.

A incorporação no trabalho do orçamento de caixa ficou inviabilizado, pelo fato da FAPEU não se utilizar desse instrumento no seu processo de gestão orçamentária.

## **CAPÍTULO 2**

### **2 – FUNDAÇÕES DE AMPARO**

#### **2.1 – ORIGENS DAS FUNDAÇÕES DE AMPARO**

A reforma universitária de 1968, Lei 5540/68, trouxe em seu bojo medidas que objetivaram restaurar a autonomia que se fazia necessária nas universidades federais.

Antes da reforma, por exemplo, a Universidade Federal de Santa Catarina caracterizava-se como uma instituição de ensino formada por sete faculdades, nas quais a quase totalidade dos professores dedicava-se ao ensino de graduação e à administração em tempo parcial.

A reforma universitária além de reestruturá-las, dando-lhes uma concepção mais integrada, incentivou o aperfeiçoamento do corpo docente e a sua profissionalização. A política nacional de pós-graduação proporcionou o envio de professores a centros nacionais e estrangeiros para a realização de cursos de mestrado e doutorado, colocando-os em regime de tempo integral e dedicação exclusiva às instituições. A consequência desta política foi o surgimento das atividades de pesquisa e extensão, transformando as antigas faculdades em universidades não apenas de direito, mas de fato. Surgiram os cursos de mestrado e em seguida os de doutorado.

As mudanças ocorridas nas universidades públicas brasileiras exigiram transformações comportamentais e estruturais que não puderam ser alcançadas através das próprias instituições, pois tal legislação não teve o efeito esperado e revelou-se frustrada a intenção de recuperar a plena autonomia universitária. A postura reformista não canalizou nas ações subseqüentes energia suficiente para

afastar das universidades o caráter burocrático que as tornam rígidas e complexas e não se concilia com uma atuação dinâmica e flexível (Pimenta-1988).

O modelo universitário que deveria abrigar as atividades de ensino, pesquisa e extensão, como preconiza a Lei, atendia fundamentalmente ao ensino.

A pesquisa universitária passou a depender de projetos que, se por um lado traziam recursos para a aquisição de equipamentos, bibliografia e pessoal, por outro exigiam cumprimento de prazos e agilidade de execução. A estrutura burocrática adotada pelas universidades impossibilitava a realização e execução desses projetos. As dificuldades aumentavam quando os contratos eram com empresas privadas que alocavam recursos e desejavam resultados e não apenas justificativas para os atrasos, fossem eles por impossibilidade de adquirir componentes a tempo ou por proibição da contratação de pessoal necessária para a execução do projeto.

Para fazer face a esses problemas, as fundações de amparo surgiram durante a década de 70, especialmente junto às universidades. Elas são identificadas como mecanismos “escapistas” à legislação e eficazes na captação de fontes alternativas de financiamento às universidades federais (Pimenta, 1998-4). Estes órgãos, ao apresentarem características de uma estrutura dinâmica e flexível, buscaram responder às necessidades de recursos financeiros das universidades no que se refere ao ensino, pesquisa e extensão.

### **2.1.1 – O QUE É FUNDAÇÃO**

Fundação é o conjunto de bens que toma a personalidade jurídica para um determinado fim estipulado por seus instituidores, que podem ser: pessoa física, pessoa jurídica ou estado. As fundações são pessoas jurídicas patrimoniais.

Este patrimônio será objetivado em um bem comum, ou seja, fim de interesse público, que atinja a sociedade ou parte dela.

Como explica Caio Mário da Silva Pereira (1996), "***O que se encontra, aqui, é a atribuição de personalidade jurídica a um patrimônio, que a vontade humana destina à uma finalidade social***".

A constituição deste conjunto de bens, móveis, imóveis ou semoventes, em pessoa jurídica é controlada pelo Ministério Público do Estado, conforme preceitua o artigo 26 do Código Civil segundo o qual: "Velará pelas fundações o Ministério Público do Estado, onde situadas".

### **2.1.2 – NASCIMENTO DE UMA FUNDAÇÃO**

As fundações nascem de um *ato constitutivo* de seus instituidores, onde manifestam sua vontade através de escritura pública ou por testamento. Ainda, podem ser criadas por força de lei, quando o instituidor é pessoa jurídica de direito público: União, Estados ou Municípios, neste caso é dispensada a elaboração de escritura pública.

Conforme Código Civil, artigo 24: "Para criar um fundação, far-lhe-á o seu instituidor, **por escritura pública ou testamento**, dotação especial de bens livres especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la".

Para possibilitar a existência de uma fundação, Tomás de Aquino Resende (1996) considera necessário :

- 1º) um patrimônio composto de bens livres no momento da constituição;***
- 2º) o ato constitutivo, ou a dotação, que deverá constar de escritura pública ou testamento;***
- 3º) a declaração, neste ato, do fim especial a que se destina a fundação;***

- 4º) estatutos que atenderão às bases deixadas pelo instituidor;**
- 5º) uma administração;**
- 6º) o registro, com prévia aprovação dos atos de constituição pelo Ministério Público, sem os quais a fundação não adquire personalidade.**

## **2.2 – HISTÓRICO E CARACTERIZAÇÃO DAS FUNDAÇÕES DE AMPARO**

Os primeiros anos foram de grande incerteza quanto a sua permanência. Não havia então o seu reconhecimento pelos órgãos de fomento e as fundações de amparo enfrentavam problemas como a falta de um fluxo contínuo de recursos. Cada fundação de amparo funcionava segundo seus próprios critérios, geralmente regidos por seus estatutos.

Na época seus diretores sentiram a necessidade de aperfeiçoar e consolidar suas estruturas organizacionais e de financiamento, padronizando as atividades e proporcionando às fundações de amparo um fluxo regular de fundos, que permitiu maior segurança a nível de recursos e a possibilidade de investir em projetos próprios.

Com o objetivo de discutir uma personalidade própria, através da elaboração de uma política de pessoal, plano de contas e normas de gestão, foram realizadas reuniões entre as fundações de amparo a nível nacional (Relatórios do I, II e III Encontro Nacional das Fundações de Amparo as Instituições de Ensino Superior, 1981-85).

Nesse sentido, Queiroz (1985) afirma “os encontros nacionais, a troca contínua de experiência, o respeito mútuo, a busca conjunta de institucionalização, o esforço coordenado de solução dos problemas, a linguagem



comum, todos esses fatores contribuem à afirmar a identidade das fundações de amparo”.

Ainda a respeito de Normas de Gestão Administrativa, foi instituído, através da Portaria N° 09/84 - SG/CISET/SESu/MEC, o Grupo de Trabalho-(GT) que dentre os objetivos acima citados tinha o de definir a relação Universidade - Fundação. O GT teve um papel importante no processo porque através dele as fundações de amparo propuseram normas próprias de gestão que permitiram disciplinar seu funcionamento, assegurando sua subordinação às IFES (Instituições Federais de Ensino Superior), mantendo sua natureza e plano contábil privado e assegurando ao mesmo tempo a mobilidade na gestão dos recursos públicos (Memórias de Trabalho do Grupo CISET-MEC/Fundação, 1984-85)

Além da instituição do GT, houve um esforço para a criação do Conselho Nacional das Fundações de Amparo às Instituições Federais de Ensino Superior para representar e zelar pelos interesses das fundações de amparo e promover o aperfeiçoamento contínuo das operações. Isto se tornou realidade em 15 de dezembro de 1988 com a criação do CONFIES, no VI Encontro Nacional das Fundações de Amparo realizado em Fortaleza – Ceará, sendo seu registro efetivado em 24 de abril de 1989 (Relatório CONFIES, 1988).

Com o aprimoramento da gestão, bem como a profissionalização e padronização, as fundações de amparo deram um grande salto em qualidade tornando-se referência em pesquisa e extensão no país.

Em 1988, porém, viria uma época difícil através do Decreto N° 95904 de 07 de abril de 1988, do qual cita-se o art.4 a seguir:

Art. 4- “As pessoas jurídicas, instituídas por órgãos ou entidades da Administração Federal, em virtude de mero ato administrativo, sem autorização legal, serão dissolvidas no prazo de trinta dias”.

O Decreto estabelecia um prazo inicial de 30 dias para o seu cumprimento, sendo o mesmo postergado por mais 60 dias pelo Decreto N° 96017 de 06/05/88 e por mais 90 dias pelo Decreto N° 96263 de 01/07/88.

Diante de tal fato as fundações de amparo impetraram uma **Ação / Cautelar Inominada**, tentando com isso impedir seus fechamentos. Além disso, houve um esforço de toda sociedade científica pela não extinção das fundações de amparo.

Neste sentido, Schwartzmann (1988) enfatiza a conseqüência da possível extinção das fundações de amparo:

“Aumentar os vínculos das universidades com o mundo que as rodeia, torná-las sensíveis às demandas da sociedade, dar liberdade e iniciativa a seus professores e pesquisadores não são tarefas fáceis e geram inevitáveis ambigüidades, distorções e conflitos de interesse que precisam ser examinados e resolvidos caso a caso a partir dos valores maiores do desenvolvimento do conhecimento e da capacitação científica e tecnológica do país. Acabar com as fundações por um *fiat* administrativo pode, sem dúvida, eliminar muitos abusos. Mas este ato vai, principalmente, acabar com o “abuso” dos setores mais dinâmicos da universidade federal brasileira de tentar se diferenciar e fazer valer sua competência e sua capacidade de iniciativa. O fim das fundações será mais uma vitória dos que trabalham sem pensar muito no que fazem, pelo achatamento monolítico e centralizado das universidades federais e mais um passo em seu plano inclinado de decadência”(Simon Schwartzman – Gazeta Mercantil, 1988).

Se haviam os que defendiam as fundações de amparo, outros queriam sua extinção imediata. Mas o Decreto N° 96263 colocou fim à polêmica suspendendo os efeitos dos decretos anteriores, abrindo novamente a possibilidade de se normalizar o equilíbrio do sistema de ciência e tecnologia do país.

Mas o perigo da extinção não estava totalmente descartado; em 1990 o então Presidente Fernando Collor publicou o Decreto N° 99509, impedindo as entidades da Administração Federal de ceder pessoal, bens móveis e imóveis ou recursos a associações ou outras entidades (fundações de amparo por exemplo).

Embora suas medidas fossem duras, o Decreto não teve grande efeito nas fundações de amparo já que suas estruturas organizacionais e financeiras estavam consolidadas, embora faltasse uma Lei que reconhecesse sua importância no meio científico.

Foi somente em 1994, com a Lei N° 8958 (Anexo 1), que as fundações de amparo foram definitivamente regulamentadas. A Lei representou um avanço muito grande, foi o reconhecimento do trabalho de muitos profissionais, que não mediram esforços, ao longo dos anos, no sentido do reconhecimento do valor das fundações de amparo como instrumento de desenvolvimento científico nacional.

A Lei em seus Arts.1°, 2° e 3° define sua forma jurídica e sua finalidade:

Art. 1° “As instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica poderão contratar, nos termos do inciso XIII do art. 24 da Lei N° 8666, de 21 de junho de 1993, e por prazo determinado, instituições criadas com finalidade de dar apoio a projetos de pesquisa, ensino e extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico de interesse das instituições federais constantes.

Art.2° As instituições a que se refere o art.1° deverão estar constituídas na forma de fundações de direito privado, sem fins lucrativos, regidas pelo Código Civil Brasileiro...

Art. 3° Na execução de convênios, contratos, acordos e/ou ajustes que envolvam a aplicação de recursos públicos, as fundações contratadas na forma desta Lei serão obrigadas a:

I - observar a legislação federal ....

II - prestar contas dos recursos aplicados aos órgãos públicos financiadores....

Apesar disso, as fundações de amparo não obtiveram qualquer vantagem fiscal, através da Lei, que submeteu as fundações de amparo à mesma legislação fiscal das empresas privadas.

Na Espanha, foi aprovada uma lei das fundações que contempla a isenção fiscal. Manãs (1995), em seu artigo, relata que “En Españã, se há optado por la regulación y, además, completa, en el sentido de abarcar todos los aspectos que efectan a las fundaciones. El régimen fiscal como esta siendo aborcado por este autor se há considerado bastante favorable incluso por los representantes de las fundaciones y asociaciones”.

As fundações são classificadas como organizações do terceiro setor e divididas conforme Verona (1996-196) em dois tipos: públicas sem fins lucrativos e privados sem fins lucrativos.

Quadro 2 - Classificação Tipológica das Fundações:

TIPOS	CARACTERÍSTICAS
1 – Privadas sem fins lucrativos	- incluem museus privados, casas de caridade, universidades, associações, hospitais, dentre outros.
2 – Públicas e sem fins lucrativos	- incluem agências governamentais, escolas públicas, hospitais públicos, dentre outros.

Fonte: Código Civil Brasileiro.

Como já foi colocado anteriormente, as fundações de amparo são fundações privadas sem fins lucrativos, como bem definem seus estatutos.

As organizações do terceiro setor que não possuem fins lucrativos se subdividem em oito grupos, considerados como principais:

Quadro 3 - Principais Tipos de Organizações do Terceiro Setor, Sem Fins Lucrativos:

TIPOS DE ORGANIZAÇÃO	EXEMPLOS
1 – Religiosos	Igrejas, Associações, Movimentos Evangélicos.
2 – Sociais	Clubes de Serviços e Organizações Fraternais.
3 – Culturas	Museus, Sinfônicas, Companhias de Opera, Associações de Arte, Zoológicos.
4 – De Conhecimento	Escolas Privadas, Universidades Privadas, Organizações de Pesquisa.
5 – De Amparo	Associações Profissionais, Uniões Profissionais.
6 – Políticas	Partidos Políticos e Grupos Lobísticos.
7 – Filantrópicas	Organizações de Bem Estar Privados, Casas de Saúde, Hospitais de Caridade.
8 – Para Causas Sociais	Grupos de Paz, Grupos de Planejamento Familiar, Grupos Ambientalistas, Grupos de Direitos Raciais, Grupo de Defesa do Consumidor, Grupos de Defesa dos Direitos da Mulher, Grupos Anti-Drogas.

Fonte: Mantovaneli (in Kotler, 1986).

Dentro da classificação acima as fundações de amparo seriam organizações do tipo De Conhecimento e De Amparo. Elas desenvolvem atividades de ensino, pesquisa e extensão, ou seja são De Conhecimento. E também são De Amparo porque, além de realizá-las, contribui na realização de tais atividades junto às universidades federais conforme estabelecido em seus estatutos.

De acordo com o GT (criado pela Portaria N° 09/84 - SG/CISET/SESu/MEC), citado anteriormente, as fundações se classificam segundo seus instituidores, compreendendo:

- a) fundações instituídas exclusivamente pelas universidades federais;
- b) fundações instituídas exclusivamente pela iniciativa privada;

- c) fundações mistas, com participação das universidades federais e da iniciativa privada, subdivididas entre aquelas em que o setor público é majoritário e aquelas em que figura como minoritário, no ato da sua instituição.

As fundações de amparo são fundações instituídas no âmbito das universidades federais, através de ato administrativo. Com a finalidade de apoiar as iniciativas voltadas ao ensino, pesquisa e extensão.

## **2.3 - DIAGNÓSTICO DAS FUNDAÇÕES DE AMPARO**

O sucesso de qualquer organização depende da sua capacidade de satisfazer necessidades. Portanto, as primeiras ações a serem desencadeadas deverão conduzir à discussão e do questionamento da missão atual da organização, ou seja, qual é o negócio das fundações de amparo? Quais são os processos e as respectivas atividades desenvolvidas? Quais são os bens e serviços? Quais são os clientes? Quais são os projetos e suas respectivas etapas?

Para Drucker (1997-3) é muito importante que a empresa faça a pergunta “qual é o nosso negócio?” A resposta a esta questão exige que anteriormente se responda: “quem é o cliente, quem é o consumidor real e potencial? Onde está ele e como pode ser alcançado e o que realmente quer quando procura nosso serviço?” De fato, o negócio de uma empresa é definido pelo consumidor e não pelo produtor.

### **2.3.1 - FUNÇÕES DESEMPENHADAS PELAS FUNDAÇÕES DE AMPARO**

Antes de citar os clientes das fundações de amparo, é preciso definir suas funções, que são as seguintes: **função amparo e função técnica.**

A primeira **função** é desempenhada através do **amparo** às atividades de ensino, pesquisa e extensão das universidades federais, viabilizando a captação de recursos necessários a essas atividades, proporcionando às universidades federais recursos para a pesquisa e extensão e assegurando ao país, em contrapartida, a transferência dos conhecimentos necessários ao seu processo de desenvolvimento.

A **função de amparo** também pode ser prestada às universidades federais através de serviços complementares à sua manutenção: contratação de pessoal para manutenção de laboratórios, do Hospital Universitário, Odontologia, Prefeitura do Campus entre outros. São serviços que asseguram a manutenção e o bom andamento das atividades desenvolvidas nas universidades federais.

A **função técnica** é desempenhada de duas formas: em parceria com a universidade e a prestação de serviços diretamente pelas fundações de amparo.

Primeiramente, as universidades federais realizam serviços técnicos à sociedade em parceria com as fundações de amparo. A função técnica, neste caso, é da universidade através dos laboratórios, pessoal técnico, professores, ou seja, a estrutura e o prestígio, no intuito de desenvolver pesquisa e extensão, tendo o meio externo como cliente final.

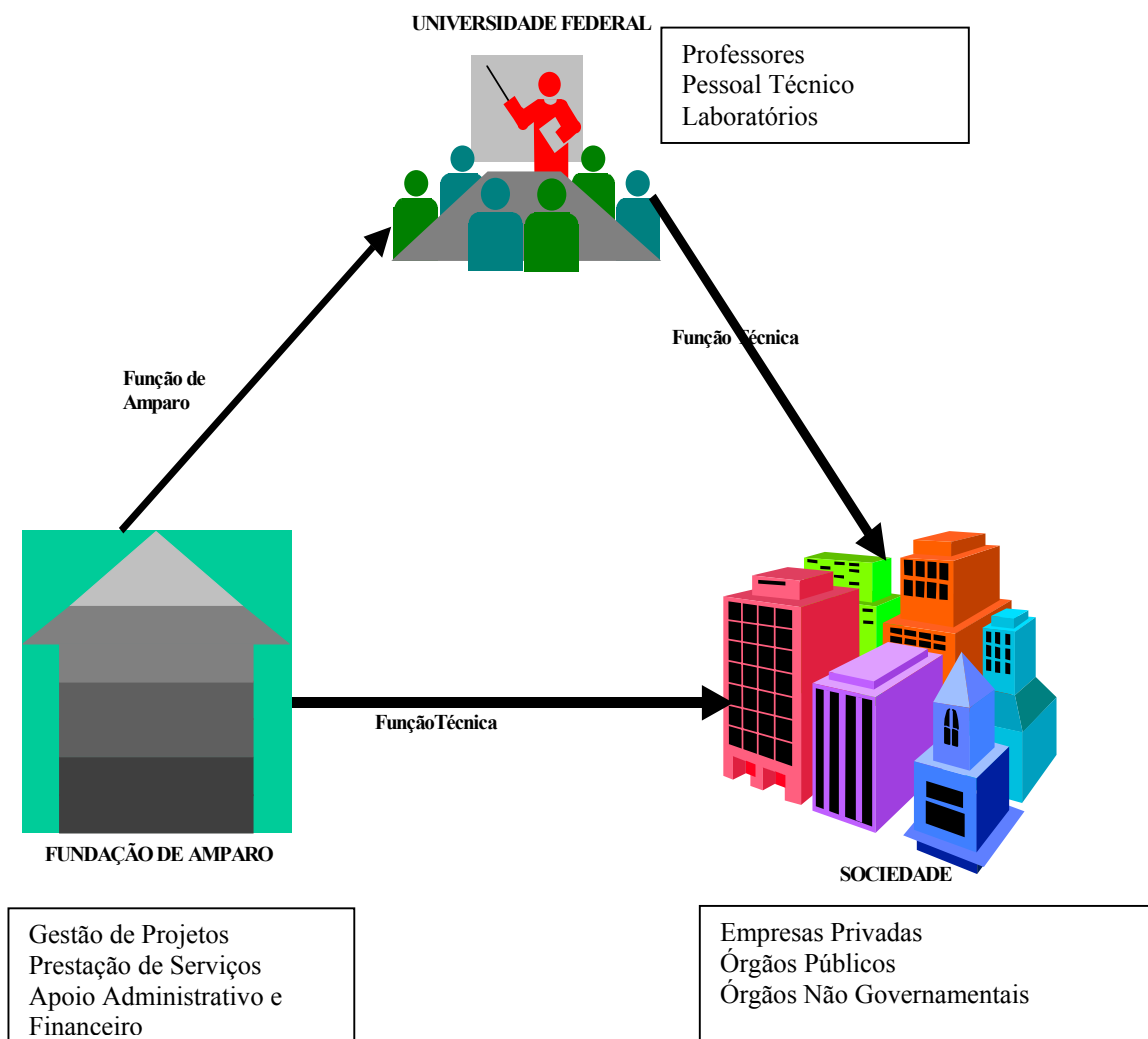
Segundo Queiroz (1987), as fundações de amparo revelam-se perfeitas inter - locutoras entre as universidades federais e seu meio ambiente, pois são capazes de simplificar a linguagem com o meio externo através de procedimentos reconhecidos em geral como ágeis, autônomos e flexíveis.

A função técnica também pode ser desenvolvida exclusiva e diretamente pelas fundações de amparo, sem envolvimento das universidades federais através de cursos, concursos e consultorias. São serviços secundários que as fundações de amparo realizam sem utilizar a estrutura das universidades federais, desenvolvidas pelo próprio corpo técnico ou subcontratação junto a outra instituição.

## 2.3.2 - CLIENTES

Listadas as funções, torna-se fácil definir adequadamente os clientes da fundações de amparo conforme representado na figura 1:

Figura 1 – Clientes das Fundações de Amparo e as Correspondentes Funções:



Pode-se verificar acima que o primeiro grande cliente das fundações de amparo são as universidades federais, através da prestação de serviços complementares à manutenção das suas atividades e, também servindo principalmente de interface entre a Universidade e o seu meio ambiente, constituído de empresas, governo, órgãos financiadores e de fomento.



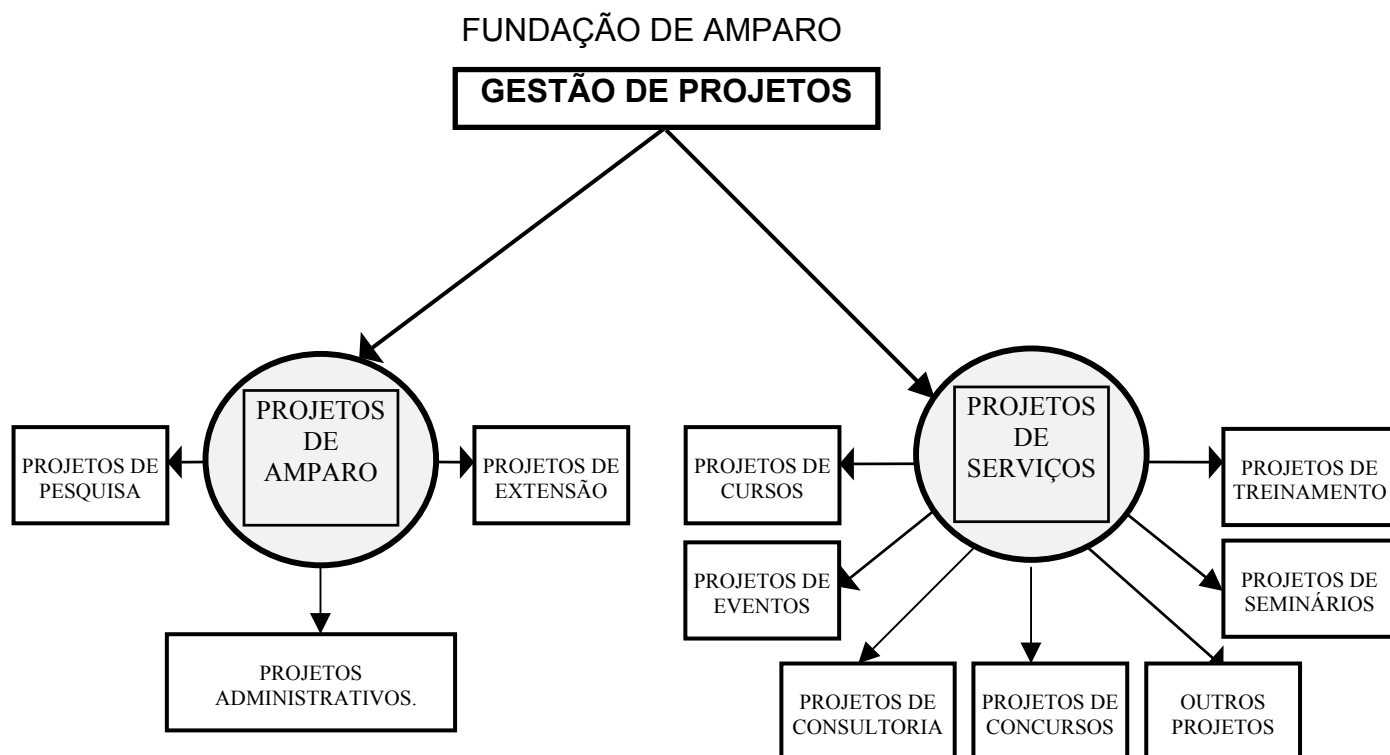
O segundo cliente das fundações de amparo é a sociedade em geral quando realizam diretamente as atividades de prestação de serviços, como: cursos, consultorias, concursos, outros. Esses clientes podem ser empresas, órgãos de fomento, órgãos públicos, estudantes, entre outros.

### 2.3.3 – IDENTIFICAÇÃO DOS PROJETOS DAS FUNDAÇÕES DE AMPARO

Assim sendo, evidencia-se em ambas as situações, que o negócio das fundações de amparo é a “Gestão de Projetos”, desde a elaboração dos mesmos até a prestação de contas. Com isso elas amparam a comunidade universitária na promoção do desenvolvimento científico, tecnológico e social ou realizam diretamente seus projetos de serviços.

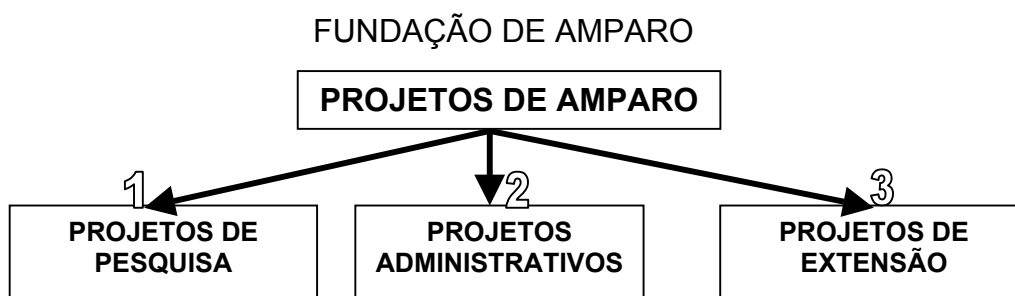
São duas as formas diferentes de **Gestão de Projetos** conforme ilustrado a seguir (Fig.2):

Figura 2 – Projetos Gerenciados pelas Fundações de Amparo:



Os projetos de amparo às atividades de pesquisa, extensão e administração da universidade são a seguir definidos (Fig.3):

Figura 3 – Projetos de Amparo:



1° : **Projetos de Pesquisa**, segundo Tornatzky and Fleischer (1990) são desenvolvidos para satisfazer um problema percebido ou necessidade; são geralmente desempenhados por cientistas nas maiores universidades de pesquisa ou laboratórios governamentais; conduzidos por indivíduos de uma mesma formação ou por equipes interdisciplinares. São definidos pela National Science Foundation (1985) como: orientados através do ganho de conhecimento ou entendimento necessário para determinar os meios pelos quais uma necessidade específica e reconhecida possa ser encontrada.

“Projeto de Pesquisa é o planejamento ordenado das etapas e elementos necessários para desenvolver a pesquisa. É um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais” Lakatos (1993).

Conforme Resolução 05/Cun/98 da UFSC, “projetos de pesquisa, tomarão quando possível, como ponto de partida, os dados das realidades local e nacional, sem, contudo, perder de vista, em contexto mais amplo e universal, as novas descobertas e suas interpretações”. Um exemplo de projeto de pesquisa é o Desenvolvimento de Novos Compostos com atividade antiasmática, antialérgica, antiinflamatório e antinociceptiva a partir de plantas ou por síntese orgânica; outro exemplo de projeto de pesquisa é o Funpesquisa. Ele se destina a incentivar professores cujas pesquisas não estejam ainda consolidadas e que por

este motivo, não dispõem de recursos financeiros advindos dos órgãos tradicionais de fomento à pesquisa.

As fundações amparam a realização desses projetos de pesquisa aprovados pelos departamentos das universidades e sob a responsabilidade técnica daquela instituição. Conforme a Resolução No. 023/CEPE/93 a pesquisa, entendida como atividade indissociável do ensino e da extensão, visa à geração e à ampliação do conhecimento, estando necessariamente vinculada à produção científica. A pesquisa será desenvolvida sob a orientação dos Departamentos e dela poderão participar docentes e servidores técnico – administrativos.

2° : **Projetos Administrativos** têm como finalidade auxiliar as universidades federais na execução de suas atividades administrativas. Um exemplo destes projetos é a contratação de pessoal para manutenção dos serviços no hospital universitário; outro exemplo é a elaboração em conjunto com a comissão do vestibular da universidade.

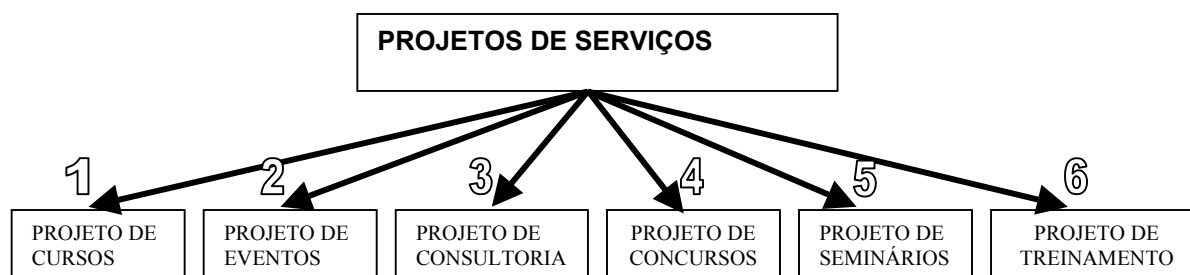
3° : **Projetos de Extensão** podem ser definidos segundo a Resolução 05/Cun/98 como, “qualquer tipo de atividade que envolva, mesmo que parcialmente, consultorias, assessorias, cursos, simpósios, conferências, seminários, debates, palestras, atividades assistenciais, artísticas, esportivas, culturais e outras afins, propostas individual ou coletivamente, realizadas na Universidade ou fora dela”.

“Cursos de Extensão são estabelecidos com o propósito de atualizar conhecimentos e técnicas de trabalho. Têm por objetivo o aperfeiçoamento técnico - profissional em determinada área do saber, sem abranger o campo total do conhecimento em que se insere a formação profissional” Fachin (1993-142).

Os departamentos das universidades federais são os responsáveis por planejar, apreciar, aprovar, executar e avaliar os projetos de extensão. Ex.: Projetos elaborados com o SEBRAE – consultorias desenvolvidas por estudantes, professores e técnicos da universidade ou, o curso auxiliar de enfermagem realizado em parceria com o SINE.

Os **Projetos de Serviços** (Fig.4) compreendem atividades executadas diretamente pelas fundações de amparo, sem o envolvimento direto das universidades federais, enquanto instituições. Sem excluir novas possibilidades, os projetos de serviços atualmente executados são divididos em seis categorias distintas, conforme ilustrado a seguir:

Figura 4 – Projetos de Serviços:



1º: **Projetos de Cursos** são realizados com o objetivo de aperfeiçoar ou atualizar conhecimentos e técnicas. As fundações de amparo desenvolvem tais cursos dependendo sempre da demanda da clientela interessada em obter maiores conhecimentos dentro de sua área de atuação. Esses cursos são geralmente de curta duração, todos com parte teórica e prática, onde a clientela pode acompanhar seu desempenho no decorrer do desenvolvimento do curso. Ex.: o curso de *excell* e o curso de primeiros socorros .

2º: **Projetos de Eventos** são acontecimentos promovidos com a participação das fundações de amparo. Têm como objetivo reunir profissionais para atualizar conhecimento, estabelecer referências em determinada área do conhecimento ou simplesmente integração entre profissionais, com programação definida *a priori*. A Ex. Encontro dos ex-alunos de odontologia e, encontro nacional da 3ª. idade.

3º: As fundações de amparo também realizam **Concursos Públicos**, com elaboração do edital, aplicação das provas. Têm como objetivo a seleção de pessoal para preenchimento de cargo público. Ex.: Concurso para a Secretária Municipal de Educação e o concurso da OAB.

4º: Através dos **Projetos de Consultorias** as fundações de amparo

prestam consultorias especializadas em todas as áreas de abrangência junto a empresas privadas, entidades públicas e instituições governamentais. Seu objetivo é emitir pareceres relativos aos assuntos da especialidade do consultor. Ex.: Projeto de consultoria em 10(dez) padarias e consultoria junto a cooperativas de leite.

5º. : “**Projetos de Seminários** têm como objetivo a busca de informações através de pesquisa bibliográfica ou de entrevista de especialistas, discussão em grupo, confronto de pontos de vista, formulação de conclusões. As fundações de amparo nesses projetos geralmente apoiam sociedades externas às universidades para promover os seminários. É uma técnica de estudo que inclui pesquisa, discussão e debate, sua finalidade é pesquisar e ensinar a pesquisar” Lakatos (1993). Ex. : 3º. Seminário Latino - Americano Físico - Química.

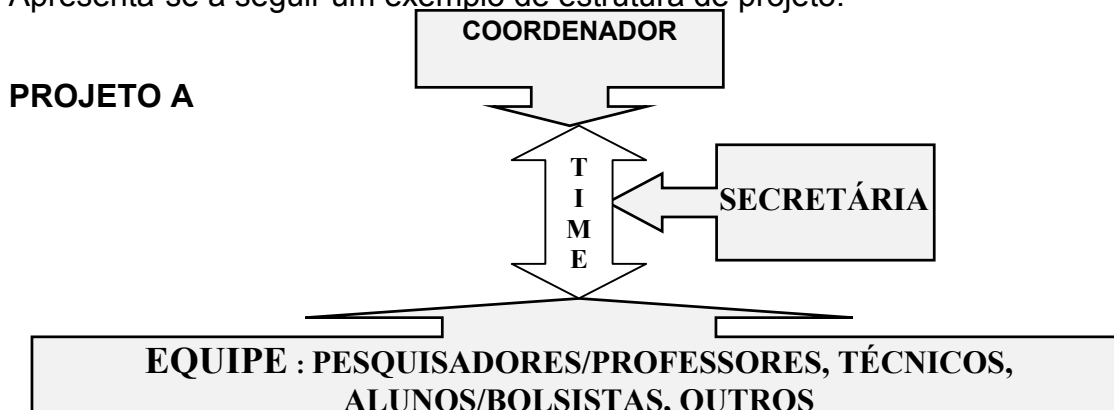
6º: **Projetos de Treinamento** visam o aperfeiçoamento ou a capacitação de profissionais para atuarem em áreas específicas do conhecimento (tarefa ou atividade). Ex.: projeto de aperfeiçoamento de auxiliares de enfermagem, visando a formação de multiplicadores para atendimento na área da saúde nos estados.

Nesses projetos os recursos humanos e materiais são geridos sob a responsabilidade direta das fundações de amparo, mesmo quando envolvem eventualmente a contratação de elementos das universidades federais.

Todos os projetos possuem um coordenador, ele é o responsável pela execução dos trabalhos e pela autorização dos gastos. O coordenador é a essência na gestão de cada projeto, sendo o responsável junto às fundações de amparo pela movimentação dos recursos. As atividades dos projetos são executadas por uma equipe constituída para execução de sua finalidade específica. A equipe do projeto é geralmente formada por professores, técnicos e alunos, entre outros. Eles assumem a responsabilidade pela execução dos trabalhos. Segundo Chiavenato (1996-98), “é a equipe que realiza as tarefas e alcança os objetivos. Há uma tendência cada vez maior de transformar trabalho solitário em um trabalho solidário e grupal”.

As equipes bem sucedidas empregam um sistema informal de gerenciamento compartilhado, no qual seus membros alternam responsabilidades pela execução das atividades primárias dos projetos. As equipes atendem à liderança do coordenador, que lida com a gestão do projeto e logística, incluindo convocação de reuniões e representação junto às fundações de amparo.

Apresenta-se a seguir um exemplo de estrutura de projeto:



Os projetos anteriormente citados são essencialmente diferentes pelo objetivo para que são constituídos e também pelas diferentes formas de utilização da estrutura das fundações de amparo. Portanto apresentam atividades diferenciadas de acordo com sua natureza e objetivo. Esse é um dos principais motivos pelos quais a cobrança da taxa de administração diferenciada é proposta.

### 2.3.4 – TAXA DE ADMINISTRAÇÃO

A problemática da cobrança das taxas de administração vem sendo objeto de estudos há vários anos pelas fundações de amparo, sem no entanto ter sido encontrada uma forma de operacionalização satisfatória como a que se propõe no presente trabalho. Assim já em meados da década de 80, as fundações de amparo realizaram estudos com o objetivo de traçar um percentual para a taxa de administração diferenciada dos projetos (Relatório do Grupo de Trabalho – 1985).

A taxa de administração foi então fixada considerando-se os fatores de envolvimento das fundações de amparo e o grau de complexidade do projeto. A ilustração a seguir representa o processo como um todo. Há casos, no entanto, em que o envolvimento das fundações de amparo é parcial, limitando-se a algumas fases pré-operacionais ou operacionais do projeto.

A ilustração a seguir demonstra o esforço estáo realizado para identificar as diversas etapas por que passam os projetos, com a definição das atividades necessárias à sua gestão. Processo do projeto conforme suas fases:

Tabela 1 – Etapas na Gestão dos Projetos:

INÍCIO	REMISSÃO PROJETO	ORÇAMENTO FINANCEIRO	APROVAÇÃO PROJETO	ORÇAMENTO	ASSINATURA CONTRATANTE	PORTO DAS PARTES	DISPONIBILIDADE DOS RECURSOS NA FAPEU	CONCLUSÃO ATIVIDADES	UTILIZAÇÃO RECURSOS	APROVAÇÃO RELAT.	TÉCNICO FINANCEIRO
	<u>ELABORAÇÃO</u>	<u>ANÁLISE</u>	<u>CONTRATAÇÃO</u>	<u>LIBERAÇÃO</u>	<u>EXECUÇÃO</u>	<u>PRESTAÇÃO DE CONTAS</u>	<u>CONCLUSÃO</u>	CONCLUSÃO			
ATIVIDADES	<ul style="list-style-type: none"> <li>• NA FAPEU</li> <li>• EXTERNA</li> <li>• CONSULTA PRÉVIA</li> </ul>							ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA	FINANCEIRA TÉCNICA		
	Elaboração e/ou revisão do projeto	Acompanha-mento junto às fontes	Tramitação do processo	Abertura controles contábeis	Pagamentos e recebimentos	Elaboração do relatório execução financeira					
FAS	Verificação da aprovação nos órgãos da UFSC	financiadoras	Elaboração e/ou revisão do contrato	Abertura conta bancária	Administração de pessoal, compras	Acompanhamento do relatório Técnico					
	Contratos e enquadramento com fontes financiadoras e órgãos envolvidos	Acompanha-mento junto à Universidade e aos órgãos envolvidos	Portarias e designações	Agilização do trâmite da liberação	Execução Bancária						
P	Assessoramento à elaboração externa	Reformulação	Plano de aplicação	Giro com recursos próprios	Recolhimento de Impostos	Envio dos relatórios aos órgãos competentes					
	Montagem				Controle de Patrimônio	Acompanhamento da análise e aprovação dos relatórios					
U	Encaminhamento				Contabilização						
					Acompanhamento da Execução técnica						
INFORMAÇÕES ARQUIVO											

Fonte: Relatório do Grupo de Trabalho – 1985.

A redução do percentual da taxa de administração nesses casos dependia também do volume de recursos contratados, já que a taxa de administração era cobrada sobre a receita do projeto. Todo esse estudo serviu de parâmetro para o atual sistema de cobrança da taxa de administração (Anexo 3).

A tentativa de implantação integral da metodologia ficou prejudicada pela inadequação das tecnologias de informação existentes na época e pelo esforço de processamento exigido, que só se tornou operacional com a disseminação das novas tecnologias de informação e comunicação.

### **2.3.5 – NORMAS DE GESTÃO ADMINISTRATIVA**

Além do modelo de cálculo da taxa de administração foram também elaboradas normas de gestão administrativa para as fundações de amparo (Anexo 4). Queiroz (1985) afirma que “no Brasil, as fundações de amparo estão amplamente habilitadas a amparar as funções de ensino, pesquisa e extensão, desde que atendidos alguns pressupostos:

#### **1. Autonomia Financeira e Administrativa**

Como empresas prestadoras de serviços as fundações de amparo têm direito à remuneração pelos serviços prestados. Sem esta remuneração, será impossível seu fortalecimento financeiro e a constituição, por exemplo, de capital de giro próprio suficiente para apoiar grupos emergentes e atender aos pré - investimentos e às variações sazonais na liberação dos recursos dos projetos de pesquisa e extensão. Com insuficiência de receitas próprias fica prejudicada necessariamente a eficiência administrativa e a autonomia financeira das fundações de amparo.

#### **2. Austeridade Administrativa**

A gestão das fundações de amparo tem que ser absolutamente austera, pois se situa, num ambiente universitário extremamente crítico. Sua gestão deve



ser disciplinada por normas e resoluções de seus conselhos superiores de administração e fiscalização e, externamente, pela presença fiscalizadora dos órgãos de financiamento, da Secretaria de Controle Interno dos Ministérios e pelos Tribunais de Contas do Estado e da União.

### 3. Integração à Universidade

A autonomia administrativa não gerará conflitos com a universidade, pela subordinação da ação das fundações de amparo aos seus objetivos, normas e diretrizes, não constituindo, pois, poder paralelo”.

## 2.4 - CONTABILIDADE FINANCEIRA DAS FUNDAÇÕES DE AMPARO

A legislação não determina a forma de escrituração contábil das entidades sem fins lucrativos (Plano de contas público ou privado). Sua contabilidade pode chegar mais próximo da realidade e suprir a necessidade de informação por parte dos gestores da mesma.

As tradicionais "peças" contábeis: balanço, demonstração de resultados, demonstração de lucros ou prejuízos acumulados e demonstração de origens e aplicações de recursos também são úteis para as entidades sem fins lucrativos.

Nessas entidades não se utiliza a expressão "lucro" ou "prejuízo", normalmente são utilizadas as palavras "**superávit**" e "**déficit**", já que a palavra **lucro**, hoje em dia, é relacionada à divisão do excedente das operações entre os interessados ou investidores do negócio (normalmente os sócios). As entidades sem fins lucrativos não permitem tal divisão do excedente, sendo o mesmo reinvestido nos objetivos institucionais quando existir.

## 2.4.1 – PLANO DE CONTAS

Como a lei não preconizou a forma de escrituração contábil (pública ou privada), no terceiro encontro nacional realizado em 10 de setembro de 1985 (Anexo 4) as fundações de amparo apresentaram um plano de contas sugestão, optando pela padronização da operação contábil de natureza privada. Nessa percepção de que a contabilização nos termos da contabilidade pública tolheria a flexibilidade administrativa necessária ao ágil amparo aos projetos da universidade. Para tanto, na época foi criado um grupo de trabalho composto de contadores de fundações de amparo das regiões norte, nordeste, centro-oeste, sudeste e sul. O grupo tinha como encargo a unificação de todos os planos de contas existentes em todas as fundações de amparo, iniciando os trabalhos pela agregação dos planos de suas respectivas regiões, resultando tal trabalho em apenas 6 (seis) planos básicos, agregados em um único plano de contas.

O plano de contas, pela sua composição, atende as necessidades de todas as fundações de amparo existentes, sendo qual for o seu processo de contabilidade (manual, mecânica ou computadorizada), além disso, ele propicia o crescimento das fundações de amparo, sem que seja necessário alterar sua composição.

Esse plano de contas aprovado pelas fundações de amparo adotou a estrutura básica e os procedimentos definidos pela Lei No. 6.404/76, ajustado-se aos objetivos específicos e às peculiaridades operacionais das fundações de amparo. O registro contábil das atividades das fundações de amparo obedece ao plano de contas e os projetos são registrados analítica e individualmente na contabilidade. Estes instrumentos são também objeto de controle e prestação de contas, de conformidade com normas específicas de cada projeto.

Para o acompanhamento da situação econômico - financeira, balancetes periódicos e demonstrativos analíticos pertinentes devem ser apresentados ao órgão de administração superior, com parecer do Conselho Curador. O balanço

geral da entidade também deve ser apresentado ao órgão de administração superior até 90 (noventa) dias após o encerramento do exercício financeiro, com o competente parecer do conselho curador, compreendendo, no mínimo, o relatório da administração, o balanço patrimonial e a demonstração dos resultados do exercício (Relatório do Grupo de Trabalho – 1985).

O plano de contas aprovado na época continua sendo usado atualmente por inúmeras fundações de amparo. A apresentação de forma ordenada das contas, com possibilidade de emissão do balanço patrimonial e da demonstração do resultado do exercício representava um avanço para a época. Tais demonstrações continuam sendo imprescindíveis à gestão das fundações de amparo atualmente, muito embora elas já não sejam suficientes.

Por registrar o consumo dos recursos de uma forma global, o plano de contas não contempla a pormenorização a nível analítico de contas que registrem cada atividade dos projetos, como se recomenda atualmente. Há falta de informação e de especificação sobre onde e como são movimentados os recursos. Não se sabe quais são as atividades e tarefas necessárias para os diferentes projetos gerenciados e isto dificulta a diferenciação na cobrança da taxa de administração e a medida de eficiência do processo de gestão dos projetos, bem como a melhora da performance das fundações de amparo.

Conseqüentemente o plano de contas deve ser adequado à implantação da contabilidade por atividades. Sua atual estrutura impossibilita a pormenorização recomendável a nível de detalhes, portanto, durante este trabalho serão sugeridas algumas adaptações que se fazem necessárias.

## **2.4.2 – RELATÓRIOS CONTÁBEIS**

Relatório contábil é a exposição resumida e ordenada dos principais fatos registrados pela contabilidade em determinado período (Iudícibus, 1993-161).

Para Beuren (1999-48), apesar de as entidades sem fins lucrativos serem desobrigadas a publicar as demonstrações contábeis previstas na Lei 6.404-76, art. 176, é salutar que elas sejam elaboradas regularmente, para atender os demais usuários da informação contábil.

Os custos de funcionamento das fundações de amparo ainda são demonstrados de forma global, e o rateio dos custos indiretos por projeto continua sendo uma “caixa preta” na expressão de Hugues Boisvert (1998), conforme modelo da DRE (Demonstração do Resultado do Exercício) apresentado a seguir:

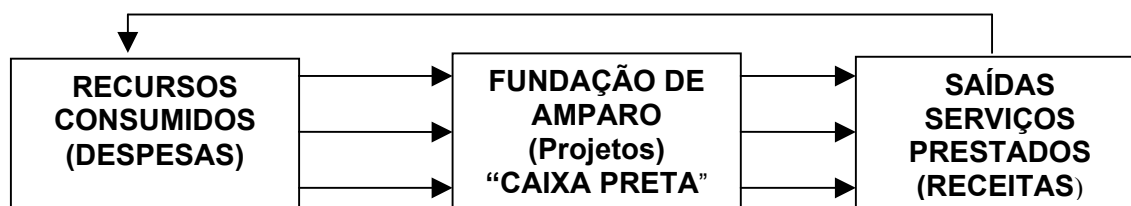
Quadro 4 – Estrutura da DRE - Despesas

DESPESAS OPERACIONAIS	Valor
• Despesas com convênios e contratos	0.00
• Despesas administrativas	0.00
• Despesas financeiras	0.00
• Despesas com pessoal da Fundação	0.00
• Despesas com execução de projetos	0.00
• Outras despesas operacionais	0.00
DESPESAS NÃO OPERACIONAIS	
• Subvenções, contribuições e doações	0.00
• Perda de capital	0.00
• Outras despesas não operacionais	0.00
VARIAÇÕES MONETÁRIAS	0.00
• Variações monetárias passivas	0.00

Fonte: FAPEU – Plano de Contas

Pode-se verificar que recursos foram consumidos, mas não se sabe como ou porque foram gastos a nível de projeto, se foram bem aplicados e gerenciados. A contabilidade financeira tradicional apresenta os totais dos gastos, mas não pormenoriza a nível de gasto por projeto, porque é um sistema de informação que apresenta as entradas de recursos e as saídas através dos serviços de forma global.

Figura 5 – Representação da Contabilidade Financeira:



Fonte: Hugues Boisvert – La Comptabilité par Activités(adaptado): 1998, p.4

A contabilidade financeira continua sendo importante nas organizações, porque fornece informações básicas a terceiros (acionistas, fornecedores, bancos, empregados, clientes). Ela é um instrumento de controle e gestão. Segundo Drucker (1997-83), as informações da contabilidade financeira podem ser comparadas às medições que um médico faz num exame de rotina: peso, pulsação, temperatura, pressão sangüínea e exame de urina. Se estas leituras forem normais não nos dirão muito, se anormais indicam um problema que precisa ser identificado e tratado, através de aprofundamento dos exames. Nas organizações, essa visão aprofundada é o objetivo da contabilidade por atividades.

Atualmente as fundações de amparo não dispõem, via de regra, de um sistema de custos que permita uma visão do custo por projeto. Isto dificulta a negociação do percentual da taxa de administração hoje cobrada<sup>2</sup> sobre os projetos e impossibilita assim a cobrança diferenciada pelos serviços prestados para projetos que não absorvem as mesmas atividades e não passam pelos mesmos processos.

O atual momento exige que as fundações de amparo efetuem mudanças no modo de gerenciar os projetos. Isto é consequência do crescimento das outras entidades<sup>3</sup> e das mudanças pelas quais o sistema universitário está passando, que apontam para a implantação da autonomia universitária no futuro. Nesse mercado competitivo, o cliente passa a ser o fator chave para o sucesso das fundações de amparo. Como reter e atrair clientes sem um atendimento de qualidade e um preço competitivo?

<sup>2</sup> A fundações de amparo em geral cobram 10% sobre as entradas (receitas) independente do tipo de projeto

<sup>3</sup> Outras entidades: SENAI, UDESC, UNIVALI, entre outras

“O modelo de gestão por atividades responde às necessidades dos gestores e auxilia-os a provocarem as ações de mudanças necessárias no processo gerenciado” Brimson (1996).

Sem as informações do custo individualizado por projeto, as fundações de amparo estão sujeitas, por exemplo, a cobrar taxa de administração que eventualmente inviabiliza o projeto ou por outro lado, não cobre o custo de gestão do projeto.

Uma vez calculado o custo de cada projeto pode-se trabalhar na redução do seu custo. A gestão por atividades disponibiliza uma série de informações importantes para a tomada de decisão. Ela permite cortes em gastos desnecessários que não agregam valor ao serviço prestado ao projeto e, inclui uma redução do valor gasto com as atividades hoje onerosas, através da informatização da respectiva atividades/tarefa.

Esta falta de informação sobre os custos também é pertinente em relação à receita. Não há como identificar a contribuição de cada projeto na formação do resultado.

Quadro 5 – Estrutura da DRE - Receita

Receita	Valor
Receita Operacional	0.00
Taxa de Administração	0.00
Vendas e Serviços	0.00
Receitas Financeiras	0.00
Receitas Não Operacionais	0.00
.....	0.00

Fonte: FAPEU – Plano de Contas

Conseqüentemente deve-se analisar o impacto da mudança do percentual da taxa de administração na receita total das fundações de amparo. As fundações de amparo devem pormenorizar a informação a nível da participação de cada projeto na receita total, de modo que seja possível comparar a receita gerada pelo projeto com os gastos incorridos na sua gestão. Faz-se necessária uma

comparação entre o custo e a receita gerada por projeto, o que atualmente não é possível pela falta de informações do custo e da receita por projeto. Conhecendo tais valores torna-se possível avaliar melhor o resultado de cada projeto.

O desafio é separar com nitidez a receita própria da fundação de amparo da receita dos projetos, já que ambos são diferentes e necessitam controle em separado, incluindo o controle de fluxo de caixa. As fundações de amparo devem dispor de um controle em separado dos recursos próprios, evitando com isso gastos além de sua capacidade de pagamento, o que provocaria a necessidade de utilizar recursos dos projetos.

A taxa de administração representa um custo para o projeto, em contrapartida representa uma receita para as fundações de amparo. A cobrança de taxa de administração considerada excessiva sobre a receita do projeto inviabiliza a realização de muitos projetos, desestimulando os coordenadores. É necessário encontrar uma forma de atuação que viabilize a concretização dos fins das fundações de amparo em conformidade com os interesses dos seus clientes. Atrair e reter os clientes que contribuem para a formação do resultado superavitário é fator crítico do sucesso e da sobrevivência da fundação de amparo.

### **2.4.3 – RELATÓRIOS DOS PROJETOS**

Os relatórios de acompanhamento entregues ao coordenador do projeto devem ser reestruturados. A falta de flexibilidade na emissão desses relatórios gera inúmeras reclamações por parte dos coordenadores, que muitas vezes desejam relatórios com detalhamento dos diferentes tipos de despesas, que atualmente são lançados em rubrica única.

Há necessidade de ordenar melhor as despesas, para que seja possível uma análise mais detalhada, separando por exemplo, os encargos trabalhistas da

folha de pessoal que, juntamente com os outros impostos e taxas, permitem uma análise clara das conseqüências e dos efeitos de tais gastos sobre a receita do projeto.

Veja o exemplo a seguir:

<b>PROJETO A</b>	
Rubrica	Valor (R\$)
00 – Receita do Projeto	0.00
01 – Material de Consumo	0.00
02 – Taxa de Administração	0.00
03 – Serviços Terceiros - Pessoa Física	0.00
04 – Equipamentos	0.00
05 – Outros	0.00

Com tal divisão, o coordenador do projeto terá com clareza todos os gastos com folha de pessoal, livros e periódicos, equipamentos, encargos trabalhistas, CPMF<sup>4</sup>, COFINS<sup>5</sup>, e taxa de administração. A divisão permite a emissão de relatórios por rubrica, com o objetivo de verificar, por exemplo, a contribuição das fundações de amparo no acervo de livros e periódicos das universidades federais. Estas informações são de grande valia na prestação de contas das fundações de amparo, demonstrando sua importância para as universidades federais com uma série de relatórios.

Assim também será possível analisar os encargos que incidem sobre os projetos. Atualmente alguns projetos têm uma carga de encargos acima de 18% sobre a receita, essa situação deve ser analisada urgentemente pelas fundações de amparo, pois está se tornando insustentável.

## **2.5 - ANÁLISE DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DAS FUNDAÇÕES DE AMPARO**

Para calcular o custo por projeto, as fundações de amparo necessitam pormenorizar as suas etapas para identificar as atividades e tarefas. Ao defini-las,

<sup>4</sup> CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

<sup>5</sup> COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social



ultrapassamos os setores atuais das fundações de amparo, sendo que as atuais estruturas organizacionais não satisfazem o novo modelo.

Hall (1984) entende por estrutura organizacional a distribuição das pessoas entre posições sociais que influenciam os relacionamentos de papéis desempenhados pelas mesmas. Esta distribuição possui duas implicações: a divisão de trabalho (distribuição das tarefas entre as pessoas) e a hierarquia (distribuição das pessoas em posições).

Para o autor, a estrutura organizacional atende a três funções básicas: produzir produtos organizacionais e atingir as suas metas, minimizar as variações individuais sobre a organização e estabelecer o contexto no qual o poder é exercido (onde as decisões são tomadas e as atividades da organização são executadas).

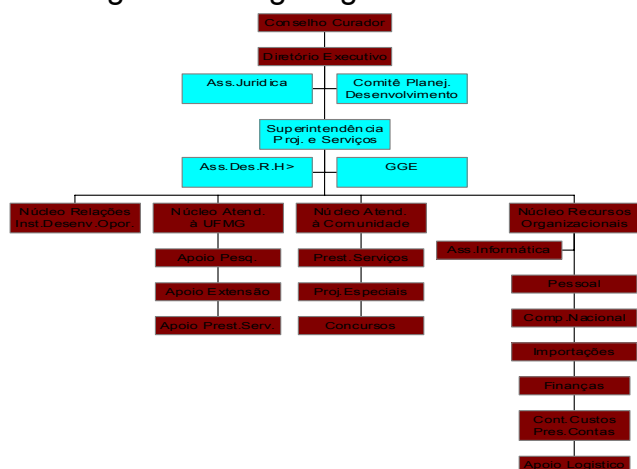
Segundo Vasconcellos (1986-3), “a estrutura de uma organização pode ser definida como o resultado de um processo através do qual a autoridade é distribuída, as atividades desde os níveis mais baixos até a alta administração são especificadas e um sistema de comunicação é delineado permitindo que as pessoas realizem as atividades e exerçam a autoridade que lhes compete para o atingimento dos objetivos organizacionais.”

Oliveira (1994-69) afirma que “a estrutura organizacional aparece como um dos principais atributos a serem analisados, pois somente uma empresa com estrutura organizacional bem definida pode alcançar seus objetivos de maneira adequada”. Portanto, é imprescindível revisar a estrutura organizacional, visando facilitar a implantação da contabilidade por atividades.

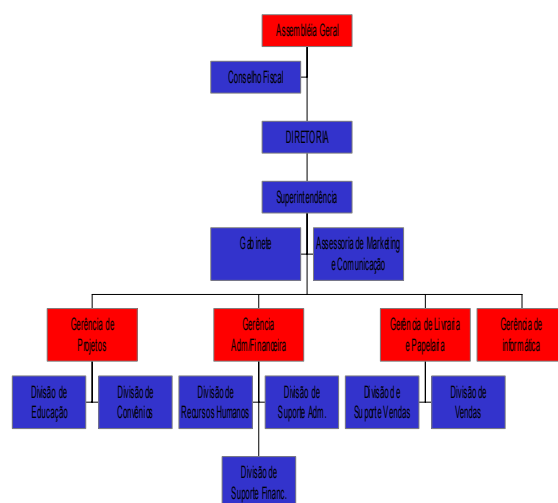
As inúmeras fundações de amparo pesquisadas necessitam melhorar e adaptar suas estruturas organizacionais. Foram usadas como exemplos, a estrutura organizacional da FUNDEP e da FEESC (Fig. 6). Aceita-se a hipótese de que as demais estruturas organizacionais das fundações de amparo são muito semelhantes e por conseguinte, sofreriam alterações análogas às apresentadas.

A estrutura organizacional em vigor na FUNDEP e na FEESC são ilustradas a seguir:

Figura 6 – Organogramas da FUNDEP e da FEESC:



Fonte: FUNDEP



Fonte: FEESC

São inúmeras as desvantagens desse modelo de estrutura organizacional em vigor nas fundações de amparo:

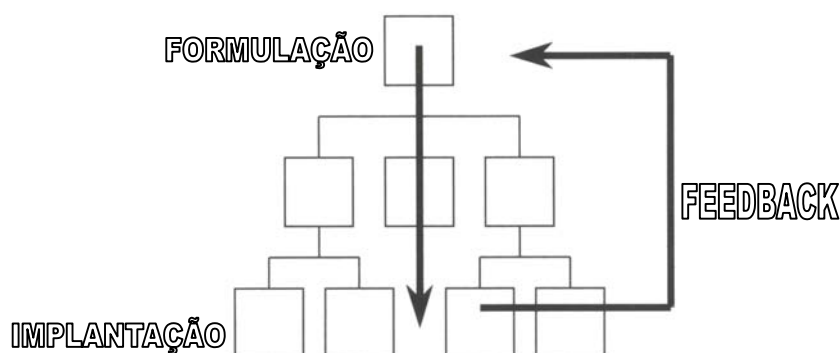
- A concepção do plano é de cima para baixo “Top-down”;

Nesse caso o entendimento dos objetivos pode ser confuso. Segundo Mintzberg (1995-103), “Talvez o erro mais comum cometido no delineamento organizacional é a centralização da tomada de decisões em face dessas limitações. Os gerentes do topo, com poderes para delinear a estrutura, vêem os erros cometidos abaixo e acreditam que eles podem fazer melhor porque julgam-se mais competentes ou porque supõem poderem mais facilmente coordenar as decisões.”

Para Brimson (1996-21), “Os custos incorridos em um departamentos são afetados por decisões e resultados de outros departamentos. Dentro da estrutura tradicional da contabilidade, o inter-relacionamento de atividades entre departamentos é ignorado. Esta prática conflita com o conceito de empresa única.”

Um problema comum em empresas que se utilizam do organograma tradicional é a filtragem das informações dos níveis superiores até os níveis inferiores. Os níveis inferiores não conseguem delinear o rumo planejado a nível de direção, porque as informações estão centralizadas na cúpula (figura 7).

Figura 7- Concepção Hierárquica de Estratégia e Processo de Controle Gerencial:



Fonte: Simons (Levers of Control), 1995.

Brimson (1996-21) considera que a divisão por setores não é funcional, porque encoraja a disputa entre departamentos e proporciona limitado incentivo à tomada de ações. Para ele, nesse modelo de estrutura organizacional o pessoal dirige sua atenção para as competições internas, ao invés de concentrar sua energia nos concorrentes.

- Comunicação Formal;

Como é um modelo de tipo militar todas as decisões são impostas. Sendo assim, o nível operacional não participa na tomada de decisão, ficando esta condicionada exclusivamente a um número reduzido de pessoas. O nível operacional é apenas responsável pela execução das ordens (planos) tomadas a nível de direção.

- Formulação e Implantação em Separado;

Como a formulação e a implantação do plano são separados, seu controle pelo Conselho Superior das fundações de amparo fica prejudicado. A falta de informação sobre a verdadeira situação das fundações de amparo impede o Conselho Superior de cumprir sua verdadeira missão, ou seja, auxiliar o diretor a gerenciar a fundação de amparo e tomar as correções necessárias para ajustar o planejado com o executado.

A estrutura das fundações de amparo deve favorecer as mudanças de comportamento necessárias à implantação da contabilidade por atividades, com a busca de flexibilidade, fluxo transparente de informações, aumento da comunicação interna e externa, motivação e liberdade ao fluxo de idéias.

## CAPÍTULO 3

### 3 – MODELO PROPOSTO DE DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE POR ATIVIDADES NAS FUNDAÇÕES DE AMPARO

#### 3.1 – INTRODUÇÃO

Em 1971 foi publicado nos Estados Unidos o livro *Activity Costing and Input-Output Accounting* (Staubus - 1971), reconhecido como sendo o primeiro trabalho publicado a respeito do sistema de custeio baseado em atividade. À época, entretanto, não parecia propícia à proliferação de novidades contábeis. Mesmo que houvesse interesse nessas novidades, as limitações da informática de então - ferramenta de suma importância para coleta e análise dos dados requeridos pelo custeio por atividade - teriam apresentado sérios obstáculos à imediata aplicação prática das novas idéias.

Assim, essas idéias hibernaram durante a década de 70, e só voltaram a germinar, agora com redobrado vigor, na década seguinte, em um ambiente no qual a insatisfação com os métodos de custeio tradicionais atingia o seu ponto de saturação, ao mesmo tempo que ganhava impulso a difusão da informática aplicada às atividades administrativas.

No início dos anos 80, o custeio por atividade passou a ser citado com mais frequência em publicações especializadas e as primeiras aplicações práticas do sistema foram tentadas em algumas grandes empresas norte-americanas orientadas por consultores inovadores.

Segundo Johnson (1994), o sistema ABC originou-se efetivamente em trabalhos desenvolvidos na General Electric. Esse sistema foi posteriormente

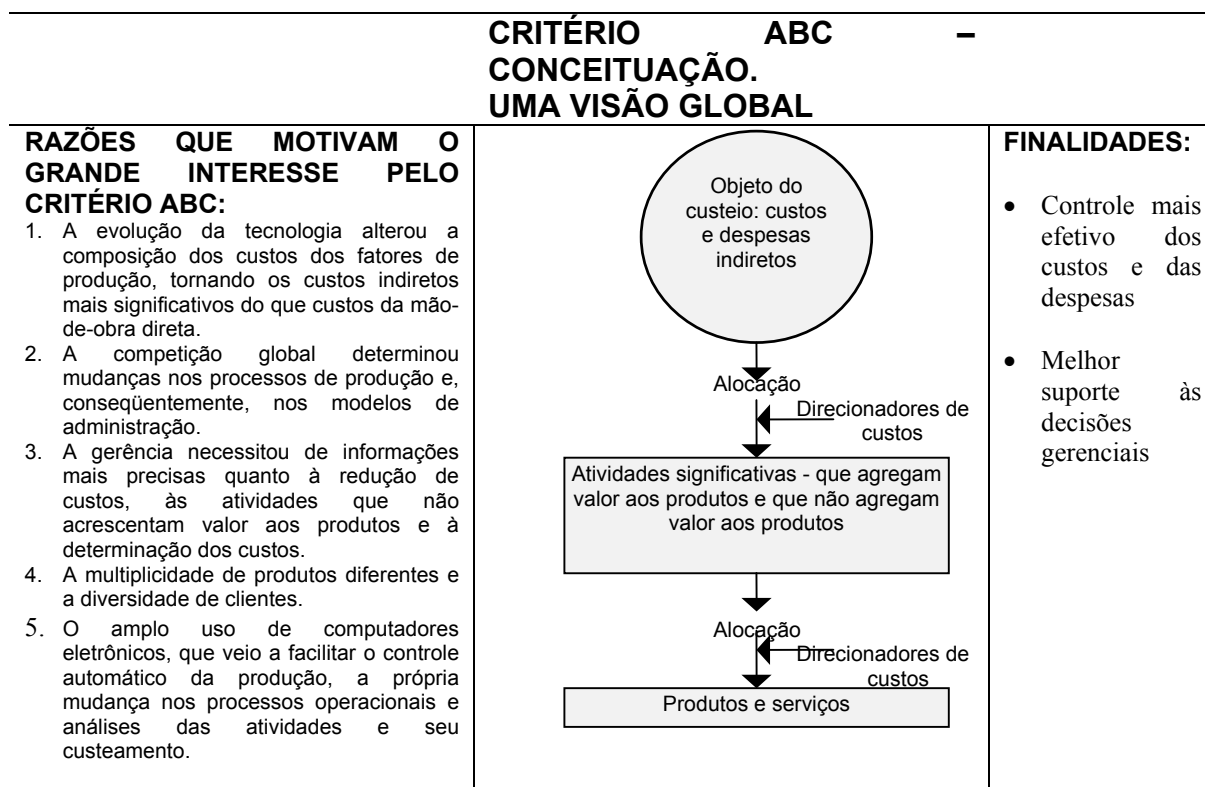
codificado pelos professores Robert Kaplan e Robin Cooper da *Harvard Business School*, eles trataram de divulgar o sistema através de suas publicações e consultorias.

No Brasil, os estudos e pesquisas sobre o ABC tiveram início em 1989, no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP (Nakagawa, 1994). Apesar disso, alguns autores proeminentes entenderam que aquilo que é hoje conhecido como Sistema ABC de custeio foi inaugurado a partir da publicação, em 1985, pela *Harvard Business Review*, de um artigo intitulado “A Fábrica Oculta”, de autoria de J. Miller e T. Vollmann. (IOB - Temática Contábil e Balanços, N° 11 - 3ª. Semana de Março de 1994).

### Conceito:

“O ABC - Activity Based Costing - é uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa.” (Nakagawa, 1994-40).

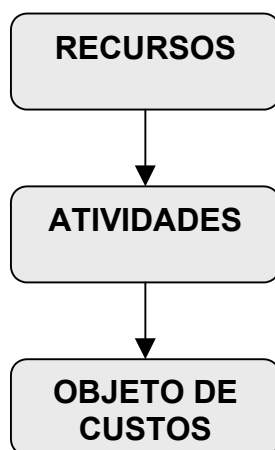
Eliseu Martins (1996) define o ABC como “uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos.”



Fonte: Curso de Contabilidade de Custos - Contém Custeio ABC - George S. G. Leone - 1997.

Para calcular o custo por projeto reclassificam-se os setores em atividades. As atividades consomem os recursos, e esses são alocados aos objetos de custos conforme representação abaixo:

Figura 8 – O Modelo de Decomposição Simples dos Custos:



Fonte: Hugues Boisvert–La Comptabilité par Activités, 1998-10

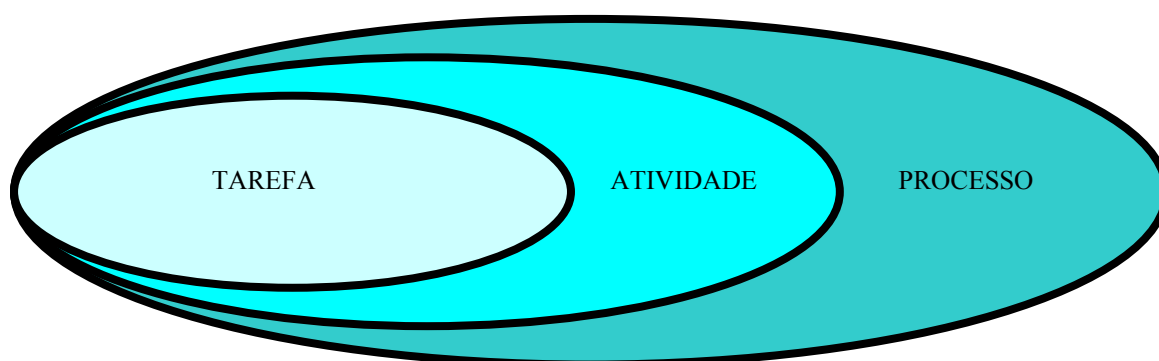
“Os recursos são os sacrifícios com que a entidade arca para a obtenção dos serviços” (Martins – 1996-25).

As atividades correspondem ao trabalho feito pela mão de obra ou pelas máquinas. “Uma atividade é uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas”(Martins-1996-100).

O gerenciamento dos projetos é a atividade principal das fundações de amparo, portanto o projeto é o objeto de custo, ao qual se direcionam as despesas de apoio feitas pelas fundações de amparo. Os projetos foram definidos anteriormente como sendo projetos de amparo e projetos de serviços.

Para identificar as atividades e tarefas necessita-se definir previamente os processos conforme figura 9:

Figura 9 – Relações entre os processos, atividades e tarefas:



Fonte: Hugues Boisvert – La Comptabilité par Activité, 1998-33.

### 3.2 – PROCESSO

“O processo é uma cadeia de atividades relacionadas entre si, interdependentes e ligadas pelos serviços que elas intercambiam.” (Nakagawa, 1994-44). O processo das fundações de amparo é a Gestão por Projeto.

Nas fundações de amparo ainda pode-se definir claramente três sub-processos na gestão de um projeto:

- Captação de Recursos
- Gestão dos Recursos
- Prestação de Contas

As fases do projeto ilustradas anteriormente correspondem ao atual processo das fundações de amparo. Atualmente a tecnologia da informação contribui para a implantação dessa metodologia.

Também foi incorporado ao trabalho o programa de treinamento chamado “Gerenciamento por Processo” desenvolvido na FAPÉU em 1996-1997, que incluía um amplo levantamento de todas as atividades da Fundação (Anexo 5). O modelo de gerenciamento por processo será melhor detalhado no decorrer do capítulo.

### 3.3 – RECURSOS

Por ser uma empresa prestadora de serviços, os custos das fundações de amparo em sua quase totalidade são variáveis, sendo seus custos fixos inexpressivos. Esse é um dos motivos que recomendam a aplicação da contabilidade por atividades, já que o estudo prévio citado anteriormente comprovou ser possível e até aconselhável a aplicação da gestão por atividades.

Segundo Leone (1997-255) “o critério ABC é a solução para resolver problemas de custeio resultantes de novos ambientes de trabalho e diversidade de produtos. Comparado a outros critérios, o ABC representa uma apropriação mais direta.”

O mês de junho de 1998 foi escolhido para o estudo de caso por se tratar de um mês típico da FAPEU.

São necessários os seguintes gastos mensais para o atendimento aos projetos:

GASTOS/CONTA	R\$	DIRECIONADORES P/ATIVIDADES
Mão de obra	45.361,00	Alocação direta à atividade
Material de expediente	2.512,00	No. de requisições
Manutenção e reparos	1.920,00	No. de requisições
Despesas com computação	7.930,00	No. terminais instalados
Seguros	938,00	Alocação direta à atividade
Combustível e lubrificantes	1.076,00	No. de solicitações
Despesas com telefone	1.920,00	No. de ligações
Desp. Limpeza/conservação	394,00	Metro quadrado
Correio e telegrafo	633,00	Alocação direta à atividade
Vale transporte / refeição	5.000,00	Alocação direta à atividade
Despesas de xerox	1.574,00	Quantidade de cópias emitidas
Outras despesas	5.300,00	Alocação direta à atividade
Copa e cozinha	682,00	Alocação direta à atividade
Tarifas bancárias / CPMF	1.019,00	Alocação direta à atividade
Despesas com projetos	892,00	Alocação direta à atividade
Passagens / hospedagem	6.432,00	Alocação direta à atividade
Propaganda e publicidade	150,00	Alocação direta à atividade
Assinatura jornais e revistas	824,00	Alocação direta à atividade
Treinamento	1.100,00	Alocação direta à atividade
FUNGRAD/ XX	10.000,00	Alocação direta à atividade
TOTAL	95.657,00	

Fonte: FAPEU – Demonstração do Resultado do Exercício – Junho/98.



### 3.4 - ATIVIDADES

Brimson (1996-27), descreve que “a análise de atividades identifica atividades significativas de uma empresa para estabelecer uma base para descrever com precisão as operações do negócio e determinar seu custo e desempenho. A análise de atividades decompõe uma grande e complexa organização em suas atividades elementares”.

Segundo ele “a abordagem da contabilidade por atividades para gerenciamento de custos divide uma empresa em atividades. Uma atividade descreve o que uma empresa faz – a forma como o tempo é gasto e os produtos do processo. A principal função de uma atividade é converter recursos (material, mão-de-obra e tecnologia) em produtos e serviços. A contabilidade por atividades identifica as atividades desenvolvidas em uma empresa e determina seus custo e desempenho (tempo e qualidade)”.

Para definir as atividades necessárias ao gerenciamento dos projetos, é necessário abrir os setores para identificar as atividades e tarefas por que passam os diferentes projetos. Essa identificação das atividades deu-se a partir do modelo elaborado pelo Grupo de Trabalho em 1985. Este modelo foi atualizado e revisado em função de algumas atividades que deixaram de existir pela informatização.

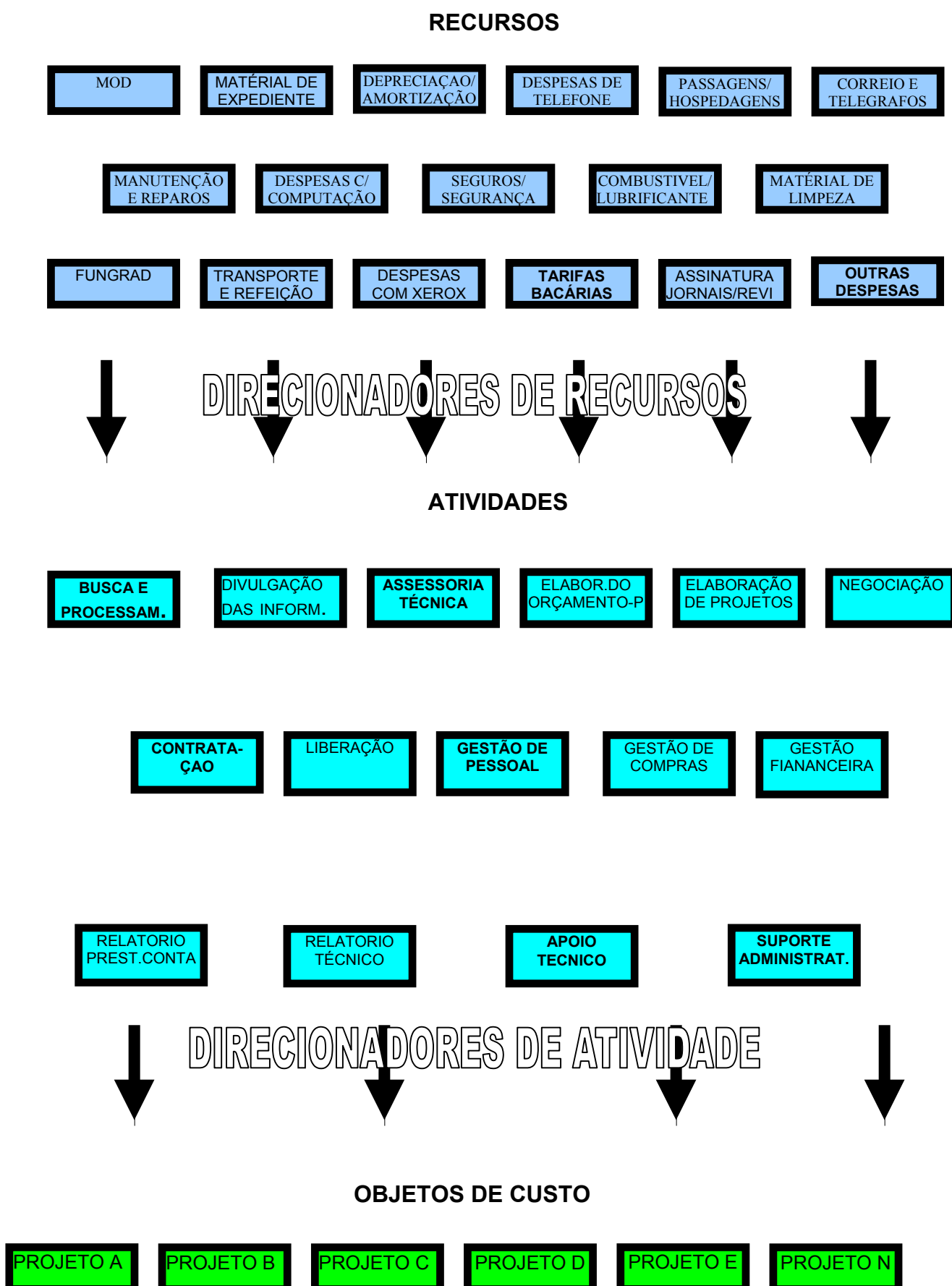
E pelo modelo de “gerenciamento por processo” que se desenvolveu um amplo estudo sobre todas as atividades existentes na FAPEU. A partir dos dois trabalhos se propôs um modelo que contempla todas as atividades necessárias ao gerenciamento dos projetos nas fundações de amparo. A seguir serão identificadas essas atividades:

PROCESSO	ATIVIDADES	TAREFAS
SUB- PROCESSO CAPTAÇÃO DE RECURSOS	BUSCA E PROCESSAMENTO DAS INFORMAÇÕES	Busca de novas parcerias Estabelecer contatos c/fontes financiamento/empresa Cadastrar informações obtidas Participar de seminários e conferências Estabelecimento e geração de parcerias
	DIVULGAÇÃO DAS INFORMAÇÕES	Tornar as informações acessíveis Prestar informações e orientar Divulgar editais Divulgar novos cursos e marketing Aprovação da universidade
	ASSESSORIA TÉCNICA	Enquadramento dos projetos Adequação da proposta Orientação ao coordenador Assessoria técnica e jurídica Elaboração de cursos Elaboração de contratos / convênios Transferência de tecnologia e patentes
	ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO-PRÉVIO	Levantamento das necessidades Tomada de preços Confeção da planilha orçamentária Revisão de itens orçamentários
	ELABORAÇÃO DO PROJETO	Revisão parte técnica Preenchimento de formulários Revisão reprográfica e encadernação Agrupamento dos dados Encaminhamento dos documentos necessários
	NEGOCIAÇÃO	Levantamento de dados, fotos, saídas de campo, viagens Contatos c/órgãos financiadores Debates sobre o projeto Encaminhamento de documentação complementar Esclarecimentos ou reformulação

PROCESSO	ATIVIDADES	TAREFAS
	CONTRATAÇÃO	Assinatura do convênio/contrato Rever documentação necessária Implantação do convênio/contrato Roteiro de gastos/prestação de contas Encaminhar cópia convênio para PC e coordenador
	LIBERAÇÃO	Cadastro do projeto Abertura de conta corrente Abertura de controles orçamentários Cobrança de taxa de curso
SUB- PROCESSO GESTÃO DOS RECURSOS	GESTÃO DE PESSOAL	Contratação de pessoal Controle do pessoal contratado Elaboração de folha de pagamento pessoal contratado Elaboração de folhas bolsistas Rescisão de contratos trabalhistas Controle e recolhimento dos encargos Emissão de diversos documentos Contratação de professores Assessoria jurídica
	GESTÃO DE COMPRAS	Cadastro de fornecedores Consulta de preço Elaboração da ordem de compra Aquisição no mercado interno Aquisição no mercado externo Reserva de passagens e hotéis Recebimento e conferência das compras Encaminhamento para pagamento Licitação Controle patrimonial

PROCESSO	ATIVIDADES	TAREFAS
	GESTÃO FINANCEIRA	<p>Análise e contabilização dos documentos</p> <p>Pagamento de reembolsos, folhas e NFs</p> <p>Emissão de relatórios ou cheques</p> <p>Controle dos saldos do projeto</p> <p>Informações sobre gastos e saldos</p> <p>Conciliação bancária</p> <p>Digitação</p> <p>Emissão de recibos e NFs</p> <p>Recebimento dos pagamentos</p> <p>Assinatura de documentos</p> <p>Giro com recursos próprios</p> <p>Recolhimento de encargos</p> <p>Despesas com projetos FUNGRAD</p>
SUB-PROCESSO PRESTAÇÃO DE CONTAS	ELABORAÇÃO DE RELATÓRIO TÉCNICO /CIENTIFICO	<p>Remanejamento de rubricas</p> <p>Orientação sobre prestação de contas</p> <p>Digitação nos documentos exigidos</p> <p>Encaminhamento</p>
	ELABORAÇÃO DE RELATÓRIO PRESTAÇÃO DE CONTAS	<p>Conferir os documentos</p> <p>Organizar os documentos</p> <p>Elaborar a prestação de contas</p> <p>Encaminhamento arquivo final</p>
	ATIVIDADES DE APOIO TÉCNICO	<p>Informática</p>
	ATIVIDADES DE APOIO ADMINISTRATIVO	<p>Direção</p> <p>Recepção</p> <p>Limpeza e conservação</p> <p>Serviços de entrega</p> <p>Segurança</p>

Figura 10 - Identificação das Atividades Relevantes das Fundações de Amparo:



### 3.5 – DIRECIONADORES DE CUSTOS

Direcionador de custos “é uma transação que determina a quantidade de trabalho, ou seja, é um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo dos recursos”. (Nakagawa, 1994-74).

No primeiro momento os recursos serão alocados às atividades. São conhecidos como direcionadores de recursos ou direcionadores de primeiro estágio, sendo usados somente quando não houver a possibilidade de alocação direta às atividades.

No segundo momento, quando da alocação das atividades aos objetos de custo, são necessários os direcionadores de atividades ou direcionadores de segundo estágio. O projeto (objeto de custos) ao passar pelas diversas atividades absorverá os custos, determinando o valor da taxa de administração. Seu custo poderá ser determinado pelo tempo (horas/homem) e pelo número de atividades necessárias a sua gestão.

Os direcionadores permitem identificar os custos numa relação de causa e efeito entre os recursos e os projetos. Eles permitem também embutir um grau de complexidade para definir a taxa de administração do projeto. Um exemplo ocorre na gestão de pessoal com a administração de pessoal contratado e não contratado - bolsistas. A administração de pessoal contratado exige pessoal altamente especializado, com a necessidade de controle de férias, encargos etc, o mesmo não ocorre com o pessoal não contratado – bolsistas.

A taxa de administração pode ser determinada pelo paralelo entre o custo, a receita e o grau de complexidade do projeto. A partir do custo por projeto e sua estimativa de receita, os gestores possuem fortes indicadores para fixar adequadamente a taxa de administração do projeto.

### **3.6 - PROPOSTA PARA IMPLANTAÇÃO DA CONTABILIDADE POR ATIVIDADES**

A aplicação da contabilidade por atividades é recomendável para as fundações de amparo por vários motivos:

- O montante de despesas variáveis é substancial;
- os investimentos das fundações de amparo em equipamentos são altos, incluindo as melhorias em softwares;
- as fundações de amparo administram múltiplos projetos com diferentes necessidades de informação;
- a organização das fundações de amparo facilita a implantação do modelo.

Para que se efetive essa aplicação recomenda-se a utilização de diversas ferramentas auxiliares disponíveis na literatura.

“A contabilidade por atividades está baseada no princípio de que as atividades consomem recursos, enquanto produtos/serviços, clientes ou outros objetos de custo consomem atividades. O custo é realçado por um rastreamento distinto dos custos de fabricação de um produto, de suporte ao cliente ou outro objeto de custo. Isto é feito pela identificação de todas as atividades relacionáveis e pela determinação de quanto de cada atividade é dedicado ao objeto de custo” Brimson (1996-29).

Segundo Boisvert (1999), a concepção de um sistema de contabilidade por atividades corresponde a uma série de etapas cuja ordem de execução difere de acordo com quem concebe o sistema. Além disso, a elaboração da contabilidade por atividades geralmente se inclui no contexto mais amplo da concepção de um sistema de gestão (planejamento e controle) dos custos empresariais.

Para ele a elaboração da contabilidade por atividades se faz em duas etapas principais que podem ser decompostas em outras mais detalhadas:

- Definição e medida das atividades da empresa;
- Definição e medida dos objetos de custo.

Primeiramente, para obter o custo por projeto, com fixação da taxa de administração diferenciada é necessário determinar as atividades chaves para a gestão dos projetos.

Segundo Brimson (1996-77), “O custo da atividade é obtido pelo rastreamento do custo de todos os recursos importantes para realizar uma atividade. Os recursos consistem em pessoas, máquinas, viagens, suprimentos, sistemas de computadores e outros que normalmente são expressos como elementos de custo dentro de um plano de contas.”

Para ele o custo da atividade é expresso em termos de uma unidade de volume da atividade pelo qual os custos de determinado processo variam mais diretamente.

“A utilização de um recurso para a realização de uma atividade é expressa em percentagem do direcionar consagrado a essa atividade sobre a utilização total: assim, a mão de obra utilizada em uma atividade é freqüentemente expressa em percentagem do tempo que esta mão de obra dedica àquela atividade. Em muitos casos, é mais fácil determinar os custos das atividades consumidoras de recursos no momento em que estes são registrados do que buscar reparti-los mais tarde” (Boisvert – 1999).

Posteriormente, é necessário definir o direcionador de cada atividade, que identificará as atividades aos objetos de custo.

“O direcionador de atividade serve para identificar as atividades aos objetos de custo. Apresenta-se quase sempre sob a forma de um indicador não financeiro, como o número de lotes, o número de modelos, o número de encomendas, outros. Os direcionadores de atividade representam uma relação de causa e efeito. A repartição dos custos de uma atividade entre os objetos de custo se faz sobre a base do fator que está na origem do consumo dos recursos por essa atividade, e não apenas segundo uma taxa de imputação que reflita o volume dos objetos de custo” (Boisvert – 1999).



Na segunda etapa são definidos os direcionadores das atividades. Para Kaplan (1998-109) um direcionador de atividade é uma medida quantitativa do resultado de uma atividade. A seleção de um direcionador da atividade reflete uma compensação subjetiva entre precisão e custo de medição.

Os direcionadores das atividades alocam os custos das atividades aos objetos de custo. Conforme já mencionado, os objetos de custos nas fundações de amparo são os projetos gerenciados.

A medição do processo proporciona ítems de controle, que através do orçamento por atividades cria pré - condições para o controle das atividades e possibilita alcançar os objetivos almejados pelas fundações de amparo.

As informações sobre custos e desempenho das atividades conduzem à transição para a gestão por atividades. A contabilidade por atividades disponibiliza uma série de indicadores de performance do processo e das atividades, que formam a base para a gestão por atividades.

### 3.7 – AJUSTE DO PLANO DE CONTAS E DOS RELATÓRIOS DE GESTÃO

Brimson (1996-28) “O custo de uma atividade inclui todos os fatores de produção empregados para desempenhá-la. Os fatores de produção consistem em pessoas, máquinas, viagens, suprimentos, sistemas de informações e outros recursos que são normalmente denominados de elementos de custo dentro de um **plano de contas**. Cada fator de produção significativo e identificável é incluído no custo de uma atividade”.

Como já foi ressaltado, para a gestão por atividades, o plano de contas das fundações de amparo deve sofrer algumas alterações. No Ativo Permanente - Imobilizado é recomendado a contabilização até o nível de atividade.

#### ATIVO

.....  
 .....

#### Ativo Permanente

##### Moveis e Equipamentos

Atividade Gestão Financeira

(-) Depreciação Acumulada - Atividade Gestão Financeira

Atividade Elaboração de Projetos

(-)Depreciação Acumulada - Atividade Elaboração de Projetos

.....

##### Computadores e Acessórios

Atividade Gestão de Pessoal

(-)Depreciação Acumulada - Atividade Gestão de Pessoal

Atividade de Divulgação

(-)Depreciação Acumulada - Atividade de Divulgação

O plano de contas atende aos vários usuários da informação. Ele deve conter os detalhes mínimos exigidos para efeito da legislação fiscal e atender, principalmente, às necessidades de informação dos gestores das fundações de amparo; tudo dentro da padronização legal para efeito da demonstração do resultado e das demais demonstrações e informações contábeis exigidas para publicação.

As mais profundas alterações ocorrem na Demonstração do Resultado de Exercício - DRE. As contas são pormenorizadas para um nível de detalhes que facilita a gestão dos projetos e a apropriação dos recursos às atividades.

## Demonstração do Resultado do Exercício – Fundações de Amparo

### RECEITA

#### RECEITA OPERACIONAL

##### TAXA DE ADMINISTRAÇÃO

Projeto A  
Projeto B  
Projeto C  
Projeto D  
.....

##### RECEITA FINANCEIRA

##### OUTRAS RECEITAS

### DESPESAS

#### DESPESAS OPERACIONAIS

##### SALÁRIOS E ORDENADOS

##### Encargos Sociais

- Vale Refeição
- INSS
- FGTS
- Vale transporte
- Outros

##### Encargos Espontâneos

- Seguro em Grupo
- Auxílio Alimentação
- Outros

##### MATERIAL DE EXPEDIENTE

- Papel
- Cartuchos para Impressora
- Formulários
- Pastas e Capas
- Outros

##### PASSAGENS e HOSPEDAGENS

##### COMPUTAÇÃO

- Manutenção
- Softwares
- Outros

##### VEÍCULOS

- Combustíveis
- Manutenção
- Seguros

##### CORREIOS E TELEGRÁFOS

##### TELEFONE

- Telefones
- Fax
- EMBRATEL

##### COPA E COZINHA

##### MATERIAL DE LIMPEZA E HIGIENE

##### PROPAGANDA E PUBLICIDADE

##### ASSINATURA JORNAIS E REVISTAS

##### CONSULTORIAS

##### CONGRESSOS

##### OUTRAS DESPESAS

#### OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS

##### PROGRAMA NOVO PESQUISADOR

##### BOLSA DE PESQUISA SENIOR

##### DESPESAS NÃO OPERACIONAIS

- Apoio a Eventos / Congressos
- Contribuições e Doações

Há sistemas contábeis, principalmente com o recurso de processamento eletrônico de dados, que permitem o atendimento concomitante de duas ou mais formas: controle de gastos por recursos conforme ilustrado acima e gastos por atividade.

Neste caso, usam-se dois planos: um de contas contábeis propriamente ditas, com as aglutinações por natureza, e outro gerencial, ordenado por atividades. Na hora da contabilização, os dois planos são usados concomitantemente. Por exemplo, ao se registrarem salários e ordenados, procede-se da seguinte forma:

#### SALÁRIOS E ORDENADOS MATERIAL DE EXPEDIENTE

.....

.....

- Busca e Processamento das Informações
- Divulgação das Informações
- Assessoria Técnica
- Elaboração do Orçamento Prévio
- Elaboração do Projeto
- Negociação
- Contratação
- Liberação
- Gestão de Compras
- Gestão de Pessoal
- Gestão Financeira
- Elaboração Relat. Técnico Científico
- Elaboração Relat. Prestação Contas
- Atividades Apoio Técnico
- Atividades Apoio Administrativo

Para simplificar os lançamentos freqüentemente as empresas atribuem códigos às contas. Por exemplo os primeiros 4 dígitos são relativos ao plano de contas da contabilidade financeira e os seguintes dizem respeito ao plano gerencial. O lançamento contábil poderia ser assim estruturado em termos de código:

4.2.4.2.1

4.Despesas

2.Despesa Operacional

4.Encargos Sociais

2.Salários

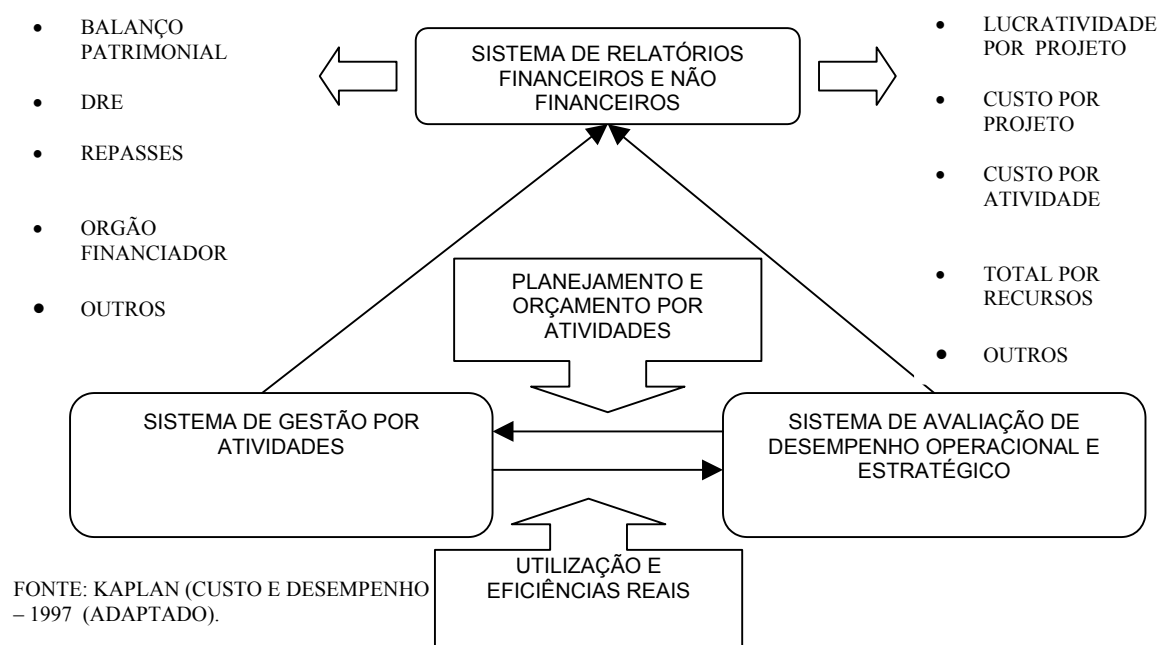
1. Atividade de Processamento de Dados

Esta pormenorização possibilita a emissão de inúmeros relatórios para a administração. Inclui relatórios de receita e despesas por projeto, relatórios de despesas por atividade, entre outros.

Segundo Kaplan (1997-31), a contabilidade por atividades fornece informações precisas sobre os custos de atividades e processos de negócios e os custos de produtos, serviços e clientes. Além disso, ela fornece informações para o controle operacional e de aprendizado, inclusive com informações não-financeiras, para suas atividades de aprimoramento e resolução de problemas.

Além da possibilidade de preparar demonstrações periódicas a partir de sistemas gerenciais, a contabilidade por atividades integra informações baseadas na atividade, com dados financeiros e não financeiros.

Apresenta-se a seguir o desenho do sistema de relatórios, projetado a partir da contabilidade por atividades e do orçamento por atividades:



A CPA possibilita inúmeros relatórios de acompanhamento e controle dos gastos. “Essas são as informações que usamos para administrar o negócio” Kaplan (1997-35).

### **3.8 – MUDANÇA DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DAS FUNDAÇÕES DE AMPARO**

“A velocidade elevada com que as mudanças ocorrem atualmente representa um desafio para a capacidade do homem de se organizar. Este desafio torna-se ainda maior quando consideramos as grandes dimensões das organizações. As estruturas tradicionais já demonstraram sua insuficiência para lidar com a taxa elevada de mudança do mundo em que vivemos.” (Vasconcellos, 1986-19).

Inúmeras fundações de amparo trabalham para melhorar suas estruturas organizacionais, porém ainda com um pensamento verticalizado, ou seja, por departamento ou setor, muito embora já com enxugamento da estrutura. O achatamento da estrutura cortando níveis intermediários, poderá diminuir custos e melhorar a comunicação nas fundações de amparo.

Segundo Ching (1997-75), “vários são os objetivos a serem alcançados quando se utiliza o enfoque baseado em atividades para se analisar a estrutura organizacional:

- vários serviços são combinados em um;
- as etapas do processo são realizados em uma ordem natural;
- retratar os custos funcionalmente;
- aprimorar a capacidade de criar e agregar valor;
- buscar oportunidades de melhoria de custos;
- eliminar ou reduzir substancialmente as ineficiências (redução de custos);
- identificar os fatores geradores de custos e a forma de influenciá-los;
- identificar atividades que não agregar valor.”

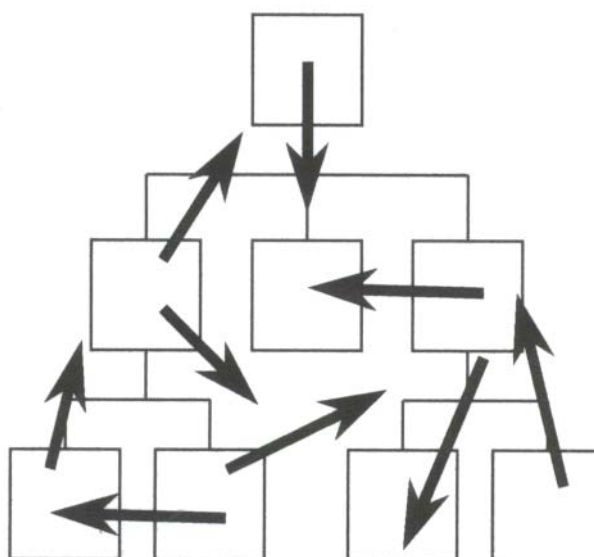
### 3.8.1 – MODELOS ALTERNATIVOS

Para Chiavenato, 1996-67, as empresas estão sofrendo profundas mudanças em função do que ocorre no mundo moderno. A hierarquia administrativa passa a ser gradativamente substituída pelas redes internas interligando estreitamente grupos de pessoas; os departamentos funcionais e de serviços do esquema matricial cedem lugar às equipes de trabalho; o foco nos controles torna-se cada vez mais flexível e solto; a burocracia cede lugar à inovação e à criação do conhecimento.

A descentralização ocorre simplesmente porque nem todas as decisões podem ser compreendidas em um centro, em uma única mente. A descentralização permite à organização responder rapidamente às condições locais e constitui-se em um estímulo para a motivação (Mintzberg, 1995-102/3).

Estudos recentes propõem um modelo alternativo com outra concepção conforme ilustrado a seguir:

Figura 11 - Visão Emergente de Estratégia:



Fonte: Simons (Levers of Control), 1995.

“A estratégia pode emergir de todos os níveis da organização, como indivíduos procurando e criando oportunidades” Simons (1995).

A visão emergente compreende (Fig.11):

- as idéias emergem todo tempo;
- formulação e implantação são conjuntas;
- formulação ocorre em todos os níveis;
- é um processo.

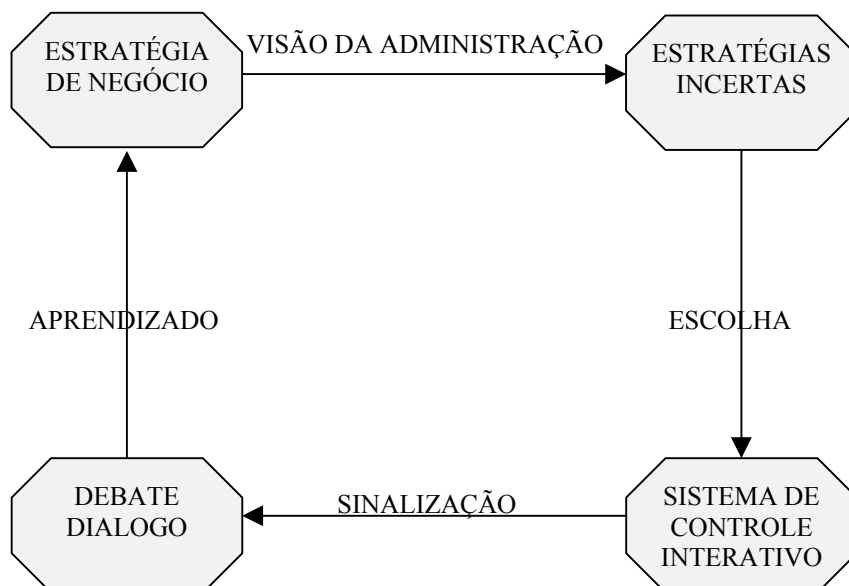
Mintzberg (1995) classifica a estrutura em dois tipos:

Deliberada —> planejar antes;

Emergente —> fazer tudo a medida que vai acontecendo.

Segundo Simons (1995) o modelo emergente não exclui o modelo deliberado.

Esses modelos vão agregando outras áreas do conhecimento, visando o desenvolvimento de um sistema interativo:



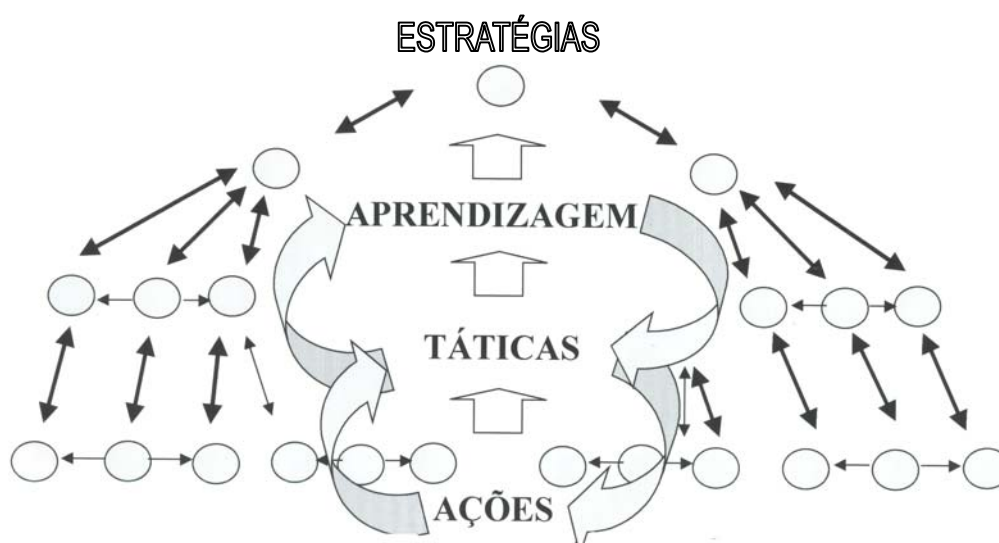
Fonte: Simons (Levers of Control), 1995.



O diálogo interativo vai até o nível de conhecimento de cada empregado, fazendo com que o aprendizado seja mútuo. Recomenda-se que essa integração seja no máximo de até 3 a 4 níveis.

Quando todos participam da gestão na organização as idéias fluem com mais freqüência fazendo com que os problemas sejam solucionados.

Figura 12 - Controle Interativo Estimula o Compartilhamento das Informações e Novas Estratégias:



Fonte: Simons (Levers of Control), 1995-103.

Para Chiavenato (1996-61) o modelo apresenta as seguintes características:

1. A aplicação do modelo é participativo. É o modelo administrativo democrático, o mais aberto de todos os modelos.
2. Processo decisório totalmente descentralizado. As decisões são delegadas aos níveis organizacionais mais baixos. Embora a direção defina as políticas e diretrizes, ela apenas controla os resultados, deixando as decisões totalmente a cargo dos níveis inferiores. Apenas as decisões totalmente a cargo dos diversos níveis inferiores. Apenas em ocasiões de emergência, os altos escalões assumem decisivamente, porém sujeitando-se à ratificação explícita dos grupos envolvidos.
3. Sistema de comunicações dinâmico e envolvente. As comunicações fluem em todos os sentidos e a empresa faz decisivamente, porém sujeitando-se à ratificação explícita dos grupos envolvidos.

4. Relações interpessoais incentivadas através do trabalho em equipe. Quase todo trabalho é realizado através de equipes. A formação de grupos espontâneos é importante para o efetivo relacionamento entre as pessoas. As relações interpessoais baseiam-se principalmente na confiança mútua entre as pessoas e não em esquemas formais (como descrições de cargos, relações formais previstas no organograma etc.). o sistema permite participação e envolvimento grupal intensos, de modo que as pessoas se sintam responsáveis pelo que decidem e fazem em todos os níveis organizacionais.
5. Sistemas de recompensa estimulante. Há uma ênfase nas recompensas, notadamente as simbólicas e sociais, embora não sejam omitidas as recompensas materiais e salariais. Muito raramente ocorrem punições, as quais quase sempre são decididas e definidas pelos grupos envolvidos.

Tabela 2 – Características Necessárias às Fundações de Amparo:

Fundação (atual)	Fundação Baseada em Atividades
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Burocracia</li> <li>• Padronização dos serviços (inclusive a cobrança da taxa adm.)</li> <li>• Padronização dos salários</li> <li>• Estrutura hierárquica</li> <li>• Autoridade</li> <li>• Centralização da informação</li> <li>• Processo decisório centralizado</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Consenso</li> <li>• Diferenciação/qualidade/cliente como fator de sucesso</li> <li>• Salários baseados no conhecimento agregado aos serviços</li> <li>• Descentralização/diluição da autoridade hierárquica</li> <li>• Gerência participativa com diluição da autoridade</li> <li>• Serviços descentralizados/ sinergia/ trabalho em equipe</li> <li>• Compartilhamento das informações</li> <li>• Decisões participativas/gestão por processo/atividades</li> </ul>

Fonte: Apostila SIG(adaptado), 1997.

A organização estruturada por processo proporciona maior especialização técnica, realizando divisão racional do trabalho de forma eficiente, diminuindo com isto, os custos diretos e indiretos. Facilita a coordenação porque todas as pessoas estão juntas, dedicando-se a um mesmo processo.



Segundo Rosow & Zagem (1994), em períodos de rápidas mudanças a informação é uma ferramenta estratégica para aumentar a competitividade e a eficácia das fundações de amparo, sendo que as pessoas são responsáveis pelo seu manuseio. O treinamento e o retreinamento constituem em um instrumento necessário para enfrentar a natureza de constantes alteração dos desafios da competitividade e das necessidades dos locais de trabalho.

Para melhorar seu atendimento, as fundações de amparo necessitam de profissionais de amplo conhecimento sobre as operações. Isto permite maior satisfação das necessidades do cliente, podendo o coordenador tirar suas dúvidas, falando com uma única pessoa, sem a necessidade de deslocamentos entre setores, o que também evita informações em duplicidade ou desencontradas.

Rozow & Zager (1994) ainda descrevem que a essência do aprendizado contínuo está no aprendizado que ocorre todos os dias em todos os trabalhos; os empregados são solicitados a aprender as habilidades de outras tarefas em seu setor; a interação livre e informal entre os empregados; que são solicitados a transmitir seu conhecimento sobre a função e aprender com os colegas.

“Atualmente, os cargos e salários constituem fonte permanente de atrito e de ineficácia empresarial, porque muitas vezes, as pessoas são promovidas pelo fato de terem os amigos certos ou souberam fazer política de maneira que pareceram brilhantes para a chefia” (Kamel, 1994-33).

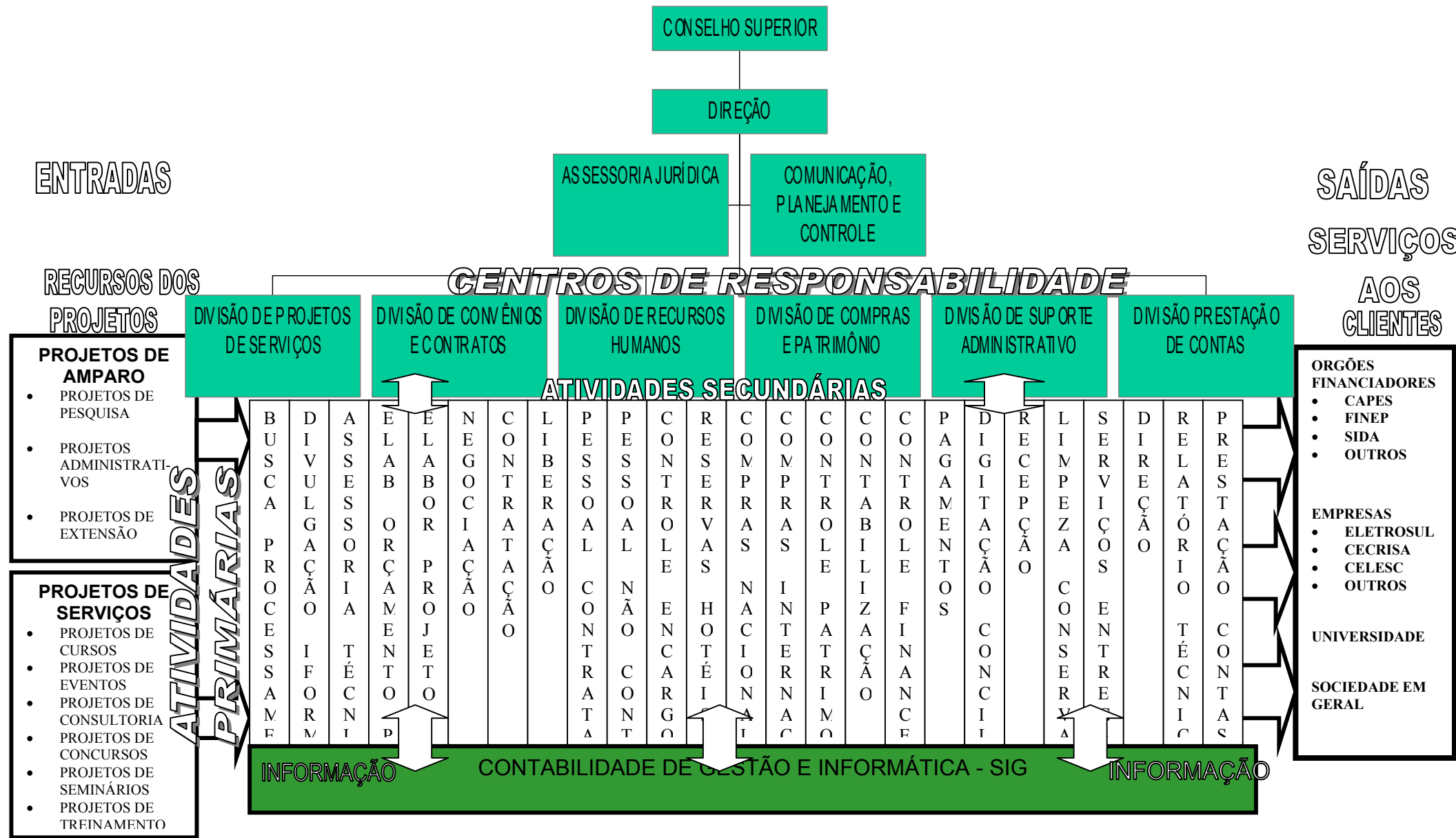
Neste sentido, a contabilidade por atividades contribui para avaliar e auxilia na contratação de pessoal ao definir com clareza as aptidões necessárias ao bom exercício da atividade. Ela inclui medidas de desempenho para a atividade, sendo assim, possível medir e avaliar o desempenho individual e em grupo. O empregado é avaliado em função do contexto do trabalho, a importância da função e a complexidade do trabalho.

A visão por processo permite às fundações de amparo eliminar a burocracia hoje existente, concedendo ao empregado toda autonomia para tomar as decisões e o dever de responder por suas ações. Essa descentralização proporciona diversas vantagens como flexibilidade nas decisões e, por conseguinte, mais receptividade às necessidades do cliente, reduzindo custos com burocracia e dando maior agilidade às operações.

### **3.8.2 – EXEMPLO DE ESTRUTURA ORGANIZACIONAL PROPOSTA PARA AS FUNDAÇÕES DE AMPARO**

Analisando as críticas feitas em relação à atual estrutura organizacional sugerem-se mudanças que se reflitam no organograma a seguir representado:

Figura 13 - Novo Modelo de Estrutura Organizacional para as Fundações de Amparo:



O novo modelo não altera a cúpula administrativa (Conselho Superior e Direção), mas altera sua forma de atuação graças às informações da contabilidade por atividades que permite a tomada de decisão com mais acurácia.

Segundo Mintzberg (1995-21), “a cúpula administrativa é encarregada de assegurar que a organização cumpra sua missão de maneira eficaz e, também, de satisfazer as exigências daqueles que controlam ou de outra forma exercem poder sobre a organização”.

Isto também torna-se possível pela implantação da tecnoestrutura ( Setor de Comunicação, Planejamento e Controle) que será formada por uma equipe responsável por delinear, planejar e controlar os objetivos e operações, não executando os serviços, apenas coordenando e treinando os empregados que os executarão. “Os analistas de controle na tecnoestrutura são incumbidos de efetuar certas formas de padronizar na organização. Eles delineiam sistemas de planejamento estratégico e desenvolvem sistemas financeiros para o controle da consecução de metas das unidades mais importantes”. (Mintzberg –1995-24).

O planejamento e o controle podem ser considerados como instrumentos para melhoria dos resultados das fundações de amparo. O controle da performance pode ser utilizado como instrumento de melhoria contínua, principalmente em unidades agrupadas com base no processo; em função disto, torna-se excelente instrumento para delegação, porque acompanha os resultados finais bem como as ações, passando a interferir corretivamente quando os resultados não são adequados.

Atividades primárias são as atividades envolvidas na criação física do produto/serviço e na venda e transferência para o comprador. Atividades secundárias sustentam as atividades primárias e a si mesmas, fornecendo insumos adquiridos, tecnologia, recursos humanos e várias funções ao âmbito da empresa (Porter, 1989-34).

A base operacional é formada por seis centros de responsabilidades, responsáveis pelas atividades secundárias necessárias à gestão dos projetos. O facilitador é o responsável pela supervisão dos trabalhos. Segundo Mintzberg (1995) “os gerentes levam a efeito certo número de atividades dentro do fluxo de supervisão direta que lhe fica acima e abaixo. Eles coletam a retroinformação dos resultados dos desempenhos de suas próprias unidades e transferem algumas delas para a direção e a equipe de planejamento e controle, muitas vezes agregando-as no processo e, também intervêm no fluxo decisório”.

Para auxiliar as fundações de amparo nas mudanças necessárias é de grande importância a transformação do setor de pessoal em divisão de recursos humanos que será responsável pela seleção dos novos profissionais tendo o conhecimento de todos os requisitos e qualidades que a função exige e, também, no treinamento e atualização dos atuais funcionários, permitindo a adaptação dos mesmos às novas necessidades das fundações de amparo.

O divisão de compras e a divisão de recursos humanos não são mais subordinados a outros setores (Setor Administrativo), pois são áreas distintas e há necessidade de um facilitador próprio. Mintzberg recomenda que o facilitador não tenha mais de seis subordinados, pois isto prejudicaria o acompanhamento e o controle das atividades.

A contabilidade de gestão e a informática são responsáveis pelas informações para todas as etapas dos diferentes projetos. Castelli (1996) acredita que a contabilidade possui toda uma bagagem técnica e conceitual para viabilização de sistemas de informações gerenciais mais eficazes.

Com o objetivo de diversificar as fontes de receita propõe-se a criação da divisão de projetos de serviços, com a finalidade de promover cursos, eventos, concursos, consultorias, treinamentos de forma permanente. Isso inclui a manutenção de pessoal especializado para desenvolver tais atividades. Essa divisão seria formada por uma equipe, que teria orçamento próprio a seu dispor para gastos prévios com projetos em fase de elaboração, funcionando como unidade de negócios com flexibilidade de gestão.

A nova estrutura é projetada dentro da concepção do processo, com visão macro da estrutura organizacional com ilustração das atividades necessárias à gestão dos projetos. “A excelência empresarial requer a melhoria contínua em todas as atividades da empresa – não existe espaço para complacência. Isto requer a gerência das atividades para minimizar os desperdícios e das atividades que não agregam valor e a busca constante da perfeição em todas as áreas do negócio” Brimson (1996-22).

Esta visão por processo possibilita a diminuição dos custos através de melhor distribuição do pessoal, com eliminação de cargos burocráticos e centralização dos empregados nas atividades essenciais à gestão dos projetos. Através da racionalização dessas atividades, pode-se melhorar os serviços prestados e diminuir os custos para os projetos.

Em relação à estrutura atual das fundações de amparo, a proposta desta dissertação define melhor os setores essenciais aos projetos, podendo diferenciar as atividades facilmente, já que os projetos são diferentes e não se utilizam da estrutura organizacional da mesma forma.



### 3.9 - ORÇAMENTO POR ATIVIDADES

Em meados dos anos 80 já se previa a necessidade de um orçamento para melhor direcionar os investimentos e os gastos das fundações de amparo. O item 4 (quarto) das normas de gestão administrativa para as fundações de amparo, elaboradas pelo grupo de trabalho constituída pela Portaria No. 009 SG-CISET-SESU/MEC de 29/11/1984, assim determinava:

1. “A gestão financeira das fundações de amparo será fundamentada em orçamento anual que consigne a previsão das receitas próprias e a fixação das despesas e dos investimentos, devidamente aprovada pelo órgão de administração superior, até 30 dias antes do início do exercício financeiro ao qual se referir.
2. A confecção deste orçamento será de natureza extra - contábil e expressará seu plano geral de ação e seu programa de trabalho, possibilitando o controle da execução de suas atividades, de acordo com o plano de contas adotado.
3. Periodicamente serão submetidos à apreciação do órgão de administração superior das fundações de amparo, relatórios de acompanhamento de desempenho orçamentário, bem como eventuais proposições de reformulação do orçamento”.

Porém, na época isso parecia utopia devido à alta inflação que tornava praticamente inviável qualquer tipo de previsão financeira. Segundo Queiroz (1985) “a grande verdade é que a gestão pública do país esqueceu, há muito tempo, o verdadeiro significado de planejamento, coordenação, descentralização e delegação de competência. Por conveniência, preservam-se apenas os aspectos formais do planejamento, para tolher a autonomia dos agentes, através de ação desvirtuada de controle orçamentário à *priori* que pouco leva em consideração a qualidade dos resultados obtidos pela gestão dos recursos”.

Nos dias atuais, com a escassez de recursos, a definição prévia dos gastos se torna necessária para bem aplicar tais recursos. A definição de onde e como

são realizados os investimentos, direcionando às atividades que realmente são importantes, evita gastos desordenados e sem critérios. O controle orçamentário é indispensável para a administração de qualquer empresa, seja qual for o seu tamanho ou sua natureza. Basta lembrar que empresa sem orçamento é como navio sem rota definida ou avião sem plano de vôo.

A elaboração do orçamento pressupõe maior participação de todos os empregados na gestão das fundações de amparo e, conseqüentemente maior transparência e uma definição clara dos critérios de aplicação dos recursos. Com isso o orçamento permite o acompanhamento dos gastos através da fixação de padrões de medida e, ações corretivas quando os gastos excederem aos valores pré - determinados. Os resultados podem ser comparados com aqueles dos anos anteriores ou com os de outras fundações de amparo e demais empresas através de *benchmarking*.

Welsch, 1997-27 apresenta definição de orçamento como sendo um plano administrativo abrangendo todas as fases das operações para um período futuro definido. Zdanowicz, 1994-17 também define orçamento como sendo um instrumento de ação, elemento motor que auxilia a orientar o processo de tomada de decisão da empresa.

Para Catelli (1993-42), “O orçamento é a expressão em termos financeiros, dos planos da administração para a operação da empresa durante um período específico de tempo. A definição de um orçamento pode ser sumarizada como um plano de ação detalhado, desenvolvido e distribuído como um guia para as operações e como base parcial para a subsequente avaliação de desempenho”.

A seguir serão ilustradas tais questões imprescindíveis na formulação do orçamento:

Figura 14 – Questões Imprescindíveis na Formulação do Orçamento:



REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE – ANO XXV N.102 NOV-DEZ/96 Pg.76

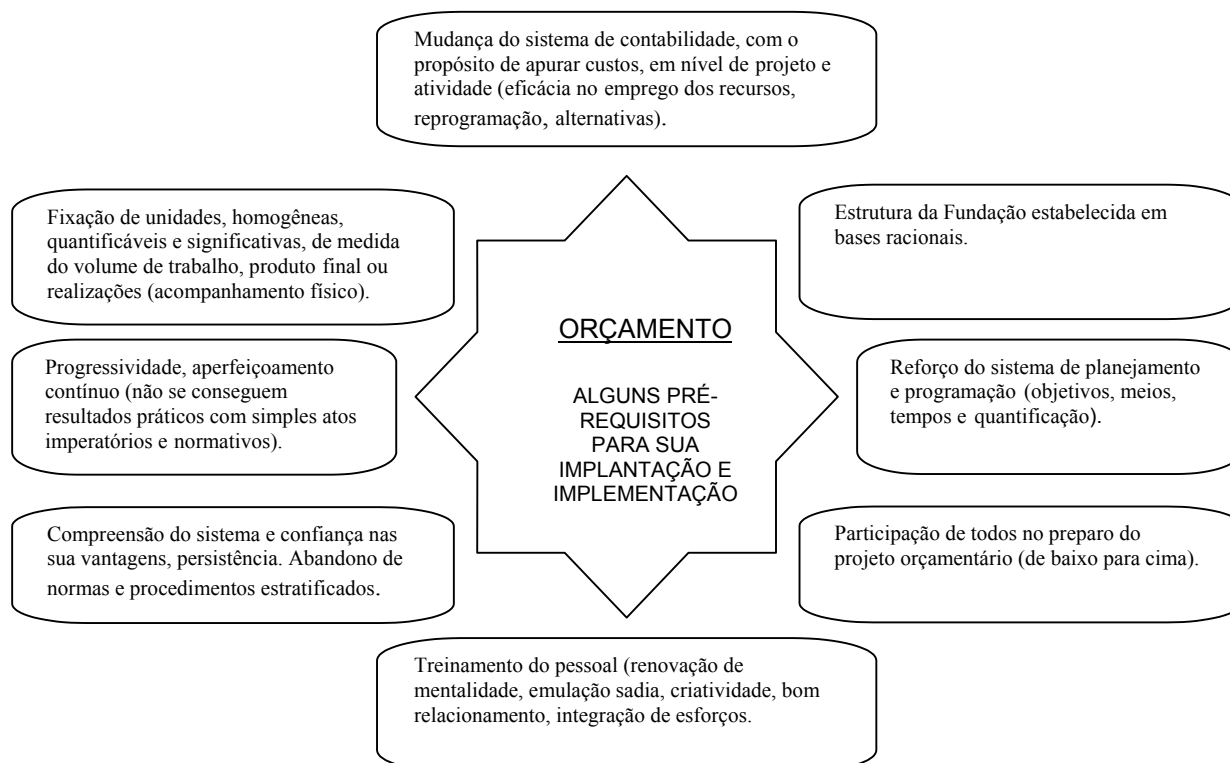
Ao ensejar, a nível de projetos e atividades, a redução dos custos, o orçamento por atividades aumenta o grau de eficiência na aplicação de recursos, fazendo com que o orçamento funcione como autêntico mecanismo disciplinar da programação traçada e permite que a destinação de recursos financeiros venha a assegurar, administração fácil e controle mais sistemático (Nascimento, 1996).

A partir da contabilidade por atividades é elaborado o orçamento por atividades. A definição não será mais por recursos e sim por atividades.

Entretanto, como tantas ferramentas de gestão, o orçamento pode ser empregado segundo graus de complexidade e de elaboração, devendo em todos os casos, adaptar-se às condições da empresa. O que será elaborado neste trabalho é um orçamento por atividades simplificado porque se considera o mesmo suficiente para os propósitos da dissertação.

Apresentam-se, assim, a seguir alguns pré – requisitos para a implantação do orçamento por atividades:

Figura 15 – Alguns Pré – Requisitos para Elaboração do Orçamentos por Atividades:



ADAPATADO DA REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE – ANO XXV N.102 NOV-DEZ/96 Pg.76 .

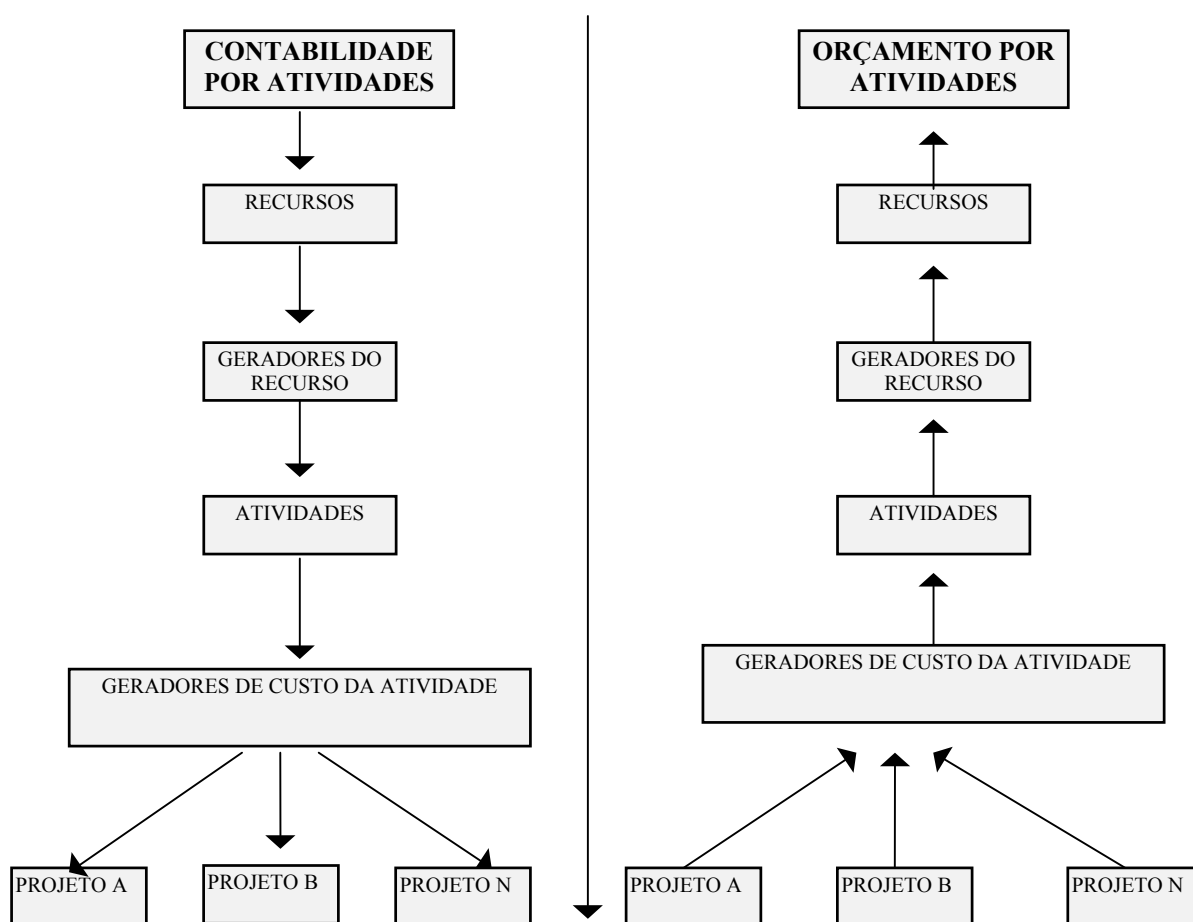
“A prática convencional de orçamentos é um processo de negociação envolvendo os chefes dos centros de responsabilidade e os executivos. Os gerentes dos centros de responsabilidade estão sempre em busca de mais recursos, enquanto os executivos tentam continuamente controlar os aumentos nos dispêndios autorizados para suas unidades. Resultado: o orçamento para o próximo ano baseia-se no do ano anterior, mais ou menos alguns pontos percentuais, dependendo do resultado das negociações entre executivos e a gerência. O orçamento por atividades oferece a oportunidade de basear essas discussões mais em fatos e menos em fatores como poder, influência e habilidade de negociação” (Kaplan - 1998-326).

As pessoas devem participar do processo de fixar os dados do orçamento por atividades , e assim estão comprometidas com o atingimento das metas.

Segundo Kaplan (1998-326), se for implantado com sucesso, o orçamento por atividades lança por terra a dicotomia convencional entre custos fixos e variáveis.

Para ele o orçamento por atividade nada mais é do que a contabilidade por atividades invertida. A CPA começa com a atribuição às atividades dos recursos utilizados e, via direcionadores os custos das atividades aos objetos de custo com projetos, serviços e clientes. As relações causais entre a contabilidade por atividades e o orçamento por atividades são apresentados nos diagramas da figura 16:

Figura 16 – O orçamento por atividades inverte as relações causais da CPA:



Kaplan ( Custo e Desempenho), 1998-328.

O orçamento por atividades flui dos projetos para os recursos:

- a) Estima-se a receita esperada para o próximo período por projetos e clientes específicos.

A fundação de amparo começa com estimativa do número de projetos esperados. As estimativas incluem não apenas o número de projetos, mas também os tipos de projetos e os clientes.

- b) Prevê-se a demanda de atividades organizacionais.

O orçamento por atividade continua com a previsão da demanda das atividades das fundações de amparo necessárias para suprir o número de projetos. O orçamento por atividades prevê as demandas referentes a todas as atividades secundárias e de apoio. O orçamento por atividades estima a quantidade esperada de todos os geradores de custo da atividades. Por exemplo, com base no número de projetos A é possível estimar a quantidade de atividades que devem ser realizadas durante o próximo período orçado.

- c) Calculam-se as demandas dos recursos necessários à realização das atividades organizacionais.

Com o conhecimento da quantidade esperada de demanda de atividades, a equipe de orçamento estima então os recursos que devem ser supridos para a realização do nível de atividades demandado. A previsão do suprimento de recursos baseia-se na compreensão da eficiência subjacente à execução das atividades. No caso dos recursos temporários, que servem de apoio a diversas atividades, a demanda total torna-se a soma das demandas de recursos de todas as atividades realizadas pelos recursos temporários (Kaplan (1998-330)).

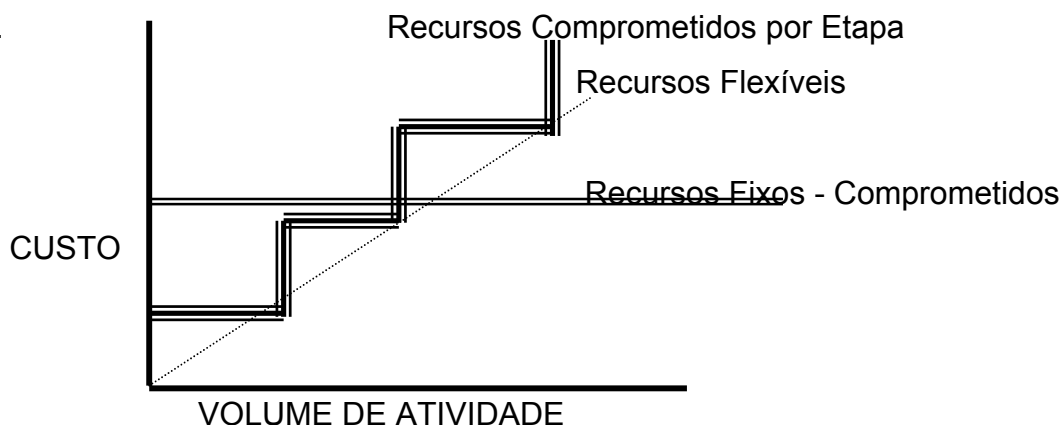
- d) Define-se a oferta real de recursos necessários para suprir as demandas.

Na próxima etapa, o processo orçamentário converte a demanda dos recursos necessários para a realização das atividades em uma estimativa dos recursos totais de cada tipo que devem ser fornecidos.

Realiza-se estimativa da oferta de recursos para cada recurso utilizado por uma atividade. Em geral, quando é preciso suprir diversos recursos para a

realização de uma dada atividade, o orçamento por atividades deve estimar a relação entre as demandas de atividades e a demanda derivada de todos os recursos que devem ser supridos para sua realização. O orçamento por atividades tenta aproximar a oferta futura de recursos, não modelá-la perfeitamente. Após o cálculo inicial do orçamento, os usuários sempre podem desenvolver novos perfis para suas necessidades ou ajustar a oferta prevista de recursos (Kaplan 1998-333).

Para Kaplan (1998-332-3), cada recurso possui um perfil de dispêndio específico. O orçamento por atividades utiliza três perfis básicos: os recursos flexíveis, os recursos fixo - comprometidos e os recursos comprometidos por etapa.



No caso de recursos flexíveis, como a energia utilizada no computador ou a mão de obra paga ao professor (hora/aula). Esse perfil leva a custos de oferta de recursos essencialmente alinhados com a demanda.

No outro extremo, no caso de recursos fixos – comprometidos, como por exemplo a depreciação do computador, qualquer demanda que seja inferior à capacidade dos recursos comprometidos pode ser suprida pela oferta existente, sem dispêndios adicionais.

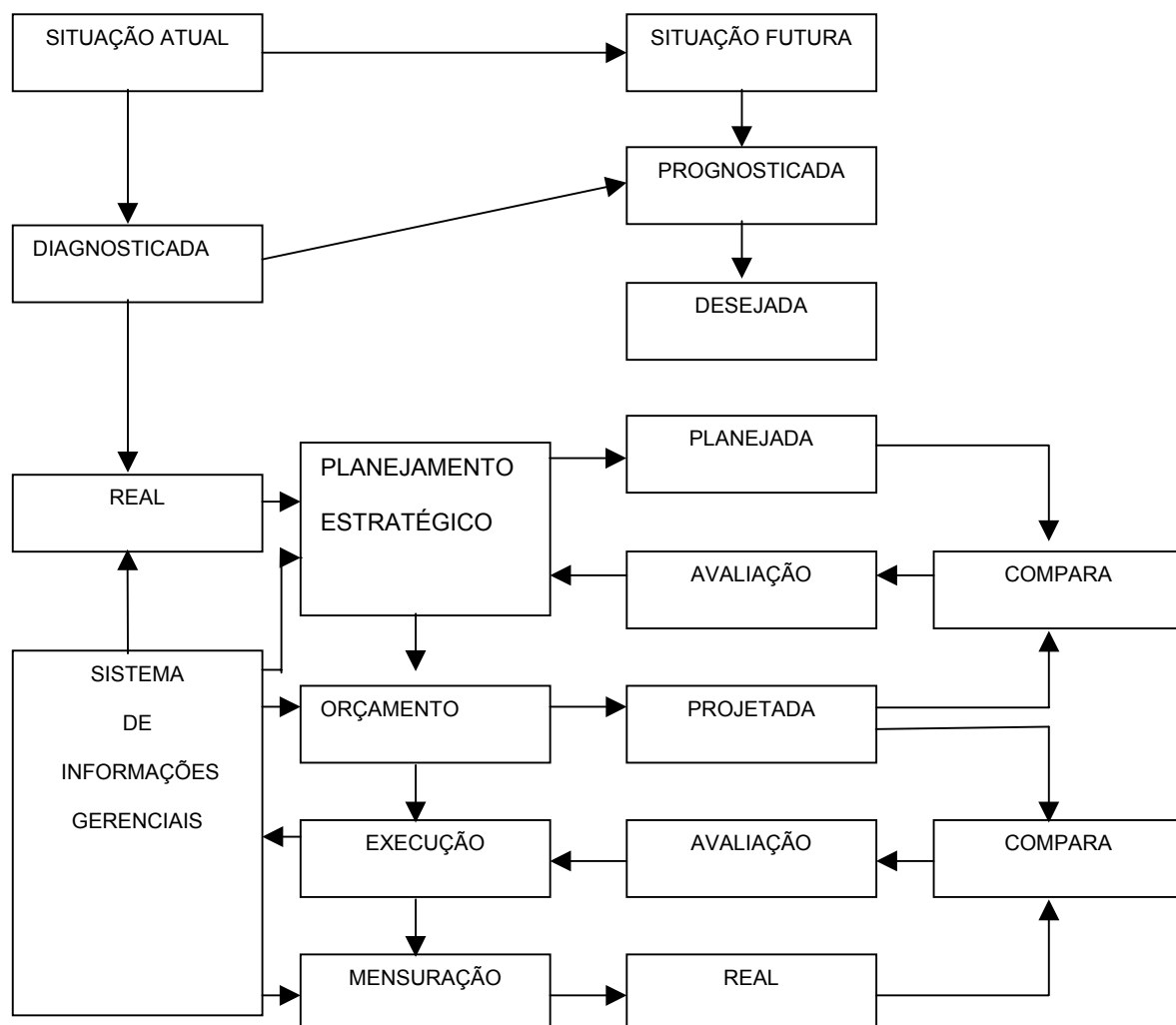
Entre os dois extremos, temos os recursos comprometidos por etapa, caso em que a oferta de recursos aumenta em etapas definidas, com acompanhamento o aumento da demanda.

e) Define-se a capacidade da atividade.

Depois de identificados todos os recursos da atividade, o usuário pode determinar a capacidade prática. É a capacidade do primeiro recurso que limita a capacidade prática de realizar a atividade. Ex.: A atividade de gestão de pessoal tem capacidade de administrar e controlar 100 empregados contratados com a estrutura existente.

Para elaborar o orçamento por atividades é apresentado a seguir um quadro de modelo de gestão sobre cada passo do orçamento e como ele se adapta ao planejamento e ao sistema de informação:

Quadro 6 - Modelo de Gestão



Fonte: Controladoria de Gestão, José Hernandez Perez Jr. – 1997-17.



As práticas administrativas estão levando as fundações de amparo a uma situação de perda de mercado, pela falta de um sistema de informação sobre o custo por projeto o que prejudica a melhor definição dos objetivos a serem alcançados e sua própria efetividade.

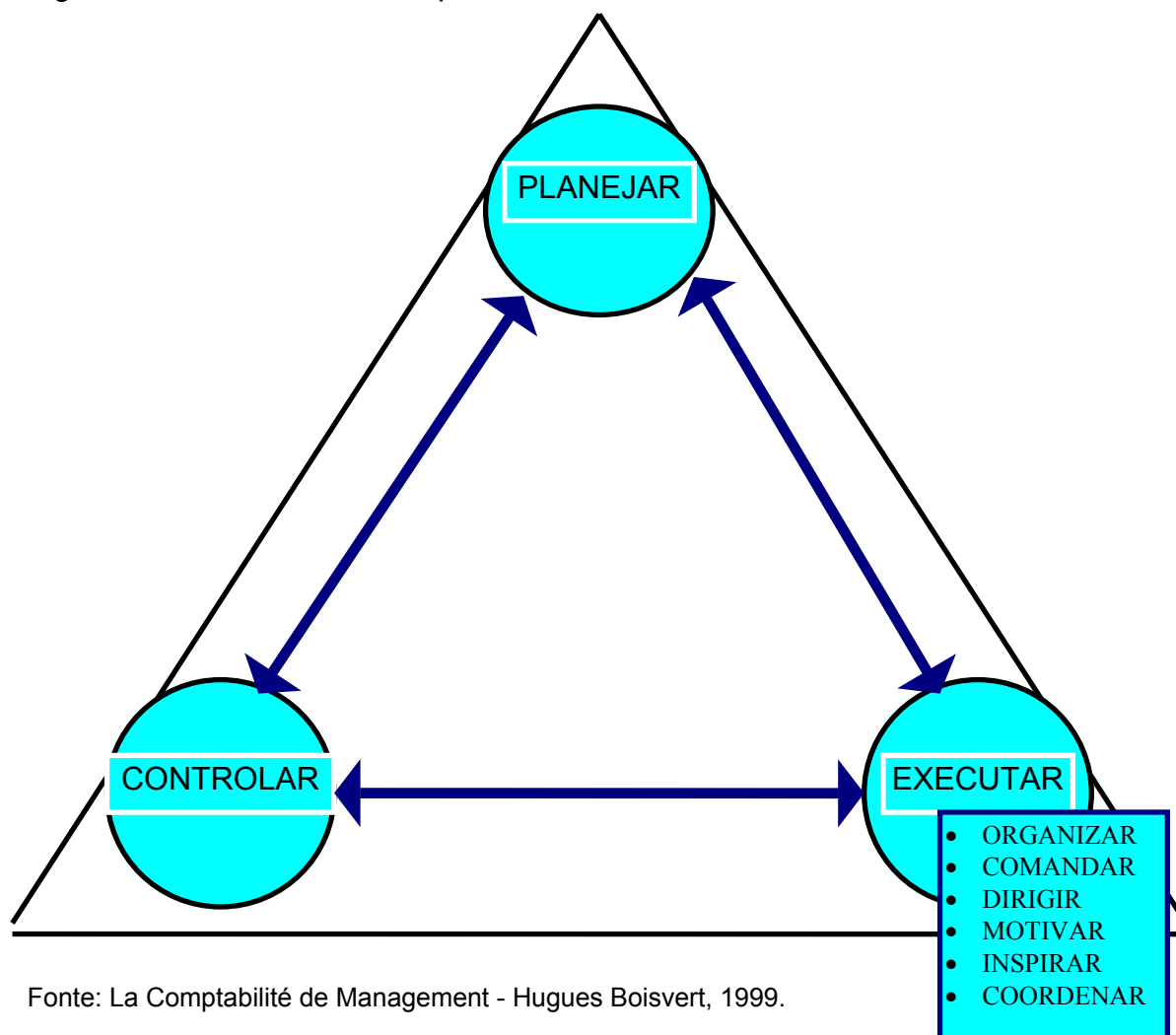
As informações da contabilidade por atividades são a base do orçamento por atividades. O planejamento determina a situação desejada pelas fundações de amparo e define os objetivos que incluem o aumento do número de projetos com a mudança na política de cobrança da taxa de administração.

O orçamento por atividades projeta os recursos necessários para melhorar as atividades, contribuindo para resolver os problemas apresentados nos capítulos anteriores, levantando os meios e recursos necessários com objetivo de minimizar os efeitos sobre o custo dos projetos.

A situação futura projetada é representada por três peças básicas do orçamento: Demonstração do Resultado Projetado, Balanço Patrimonial Projetado e Orçamento de Caixa Projetado. A avaliação é feita com base nas conclusões decorrentes da comparação entre os valores projetados e os reais, verificando se alguma atividade necessita de algum ajuste ou revisão dos valores projetados.

O papel do orçamento na gestão de uma empresa é compreendido de forma melhor quando relacionado às funções administrativas. Elas podem ser resumidas em três funções básicas: planejamento, execução e controle. Estas responsabilidades do gestor podem ser descritas da seguinte forma:

Figura 17 - Três Grandes Etapas da Gestão:



O orçamento materializa os planos(planejar) sob a forma de valor, porque ele é uma unidade de medida.

A execução do orçamento contribui para assegurar a eficácia da organização e o comando que vai possibilitar a difusão dos planos. Isto serve para coordenar as diversas unidades da administração, motivando e avaliando os gestores e empregados.

Na terceira grande etapa, o orçamento fornece as medidas para avaliar a performance das fundações de amparo, permitindo acompanhar a estratégia, verificando seu grau de êxito. Se o orçamento ultrapassar os limites pré-fixados é necessário empreender uma ação corretiva.

## **CAPÍTULO 4**

### **4 – ESTUDO DE CASO NA FAPEU - CÁLCULO DO CUSTO POR PROJETO PELA CONTABILIDADE POR ATIVIDADES**

#### **4.1 – HISTÓRICO DA FAPEU**

A necessidade de recursos para a implementação de atividades de ensino, pesquisa e extensão fez a Universidade Federal de Santa Catarina constituir um grupo de trabalho conforme Portaria N.434 de 25 de junho de 1976. O objetivo deste grupo era propor um projeto de organização de um sistema capaz de proporcionar a captação de recursos necessários ao desenvolvimento dessas atividades.

O grupo de trabalho sugeriu a criação de um instrumento de ação caracterizado por uma Unidade de Pesquisa e Desenvolvimento da Universidade Federal de Santa Catarina. Após analisar diferentes aspectos modais o GT concluiu que a melhor opção era constituir uma fundação. Em 26 de novembro de 1976, através da Resolução N.049/76, o Reitor da UFSC Prof. Caspar Erich Stemmer aprovou a criação da Fundação Universidade Santa Catarina para o Desenvolvimento.

A Resolução N.029/77 de 28/06/77 autorizou o repasse dos recursos para a criação da Fundação de Amparo à Pesquisa e Extensão Universitária.

Fundada em 28 setembro de 1977 pela UFSC, a Fundação de Amparo à Pesquisa e Extensão Universitária – FAPEU - é uma fundação de direito privado, sem fins lucrativos, com autonomia financeira e administrativa. Esta Fundação se

especializou na captação de recursos junto aos órgãos financiadores para projetos de pesquisa e desenvolvimento de atividades de extensão conforme determina seu Estatuto (Anexo 2).

Art. 1º “A Fundação de Amparo à Pesquisa e Extensão Universitária, instituída nos termos da escritura pública de 28 de setembro de 1977, no 1º Tabelionato de Notas de Livro 272, folhas 199v. a 200, Florianópolis, Cartório Kotzias, com personalidade jurídica de direito privado sem fins lucrativos, tem sua sede e foro na cidade de Florianópolis, Estado de Santa Catarina e se rege pelo presente Estatuto e pela legislação aplicável”.

A Portaria N. 705/77 designou os professores Colombo Machado Salles, Alcides Abreu e Paulino Vandresen para compor a diretoria provisória. Sendo que Paulino Vandresen (1977-78) foi o primeiro diretor executivo da FAPEU (Relatório do Grupo de Trabalho – Portaria N.434/76).

Ignácio Ricken (1978/83) deu continuidade ao trabalho de consolidação da FAPEU, seguido por Nelson Moritz La Porta (1983-83). Os primeiros anos foram de grande crescimento com aumento de pessoal, recursos e projetos.

O diretor Antônio Diomário de Queiroz (1983-86), sentiu a necessidade de aperfeiçoar e consolidar a estrutura organizacional e de financiamento da Fundação, padronizando as atividades e proporcionando-lhe fluxo regular de fundos, que permitiu maior segurança a nível de recursos e a possibilidade de investir em projetos próprios. Queiroz representou as fundações de amparo no Grupo de Trabalho do Ministério da Educação, conforme Portaria N° 09/84 - SG/CISET/SESu/MEC, que tinha como objetivo discutir uma personalidade própria através da elaboração de uma política de pessoal, plano de contas e normas de gestão.

Seu sucessor, José Carlos Zanini (1986-91), prosseguiu com as melhorias consolidando a estrutura administrativa e financeira da FAPEU. Sua gestão foi

marcada por uma verdadeira batalha pelo não fechamento da Fundação, imposto pelo Decreto N° 95904 de 07 de abril de 1988 que previa a extinção das fundações de amparo. Zanini presidiu o grupo de trabalho que elaborou o projeto de lei de regulamentação das fundações de amparo junto ao MEC. Ele deu início a informatização com desenvolvimento, pela própria FAPEU, do primeiro software de execução e acompanhamento dos projetos. O diretor Rodolfo Joaquim Pinto da Luz (1991-92), presidiu a comissão de acompanhamento e reformulação do referido projeto de lei.

A gestão do diretor Edemar Roberto Andreatta (1992-96) foi marcada pela aprovação da Lei N° 8958/94, que regulamentou definitivamente as fundações de amparo. Em sua administração a FAPEU deu continuidade ao desenvolvimento de programas e melhorias, objetivando a modernização da Fundação. O diretor atual é Carlos Fernando Miguez (1996- ) que prossegue com os programas e investimentos em equipamentos e treinamento dos funcionários.

A FAPEU auxilia o pesquisador desde a abertura de conta junto aos bancos e controle financeiro - contábil, proporcionando ao coordenador de projetos acesso direto, via internet, a toda a movimentação detalhada das receitas e despesas.

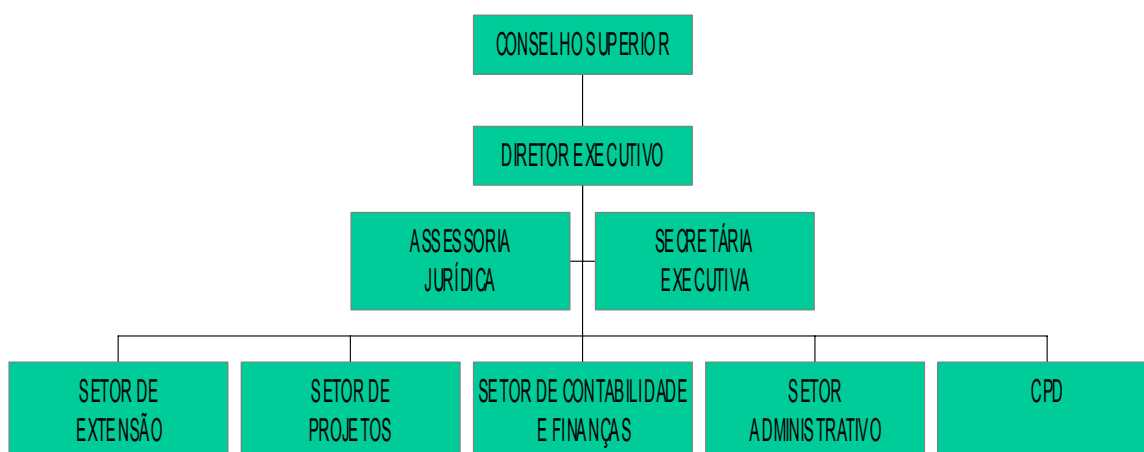
A FAPEU foi responsável pela elaboração de mais de 2.000 projetos, estando hoje em execução 340. Esses projetos trouxeram equipamentos, bibliografia, recursos materiais que estão integrados ao patrimônio da Universidade, sendo utilizados nas atividades de ensino, pesquisa e extensão.

Em 1998 a FAPEU adquiriu R\$ 778.885,00 em material permanente nacional e 95.235,00 em livros. As importações totalizaram US\$ 1.760.863,19, sendo US\$ 1.612.761,81 em material permanente e o restante em consumo. Os projetos gerenciados pela FAPEU captaram recursos em torno de R\$ 27.000.000,00 em 1997 e R\$ 38.000.000,00 em 1998 (Relatório de Atividades – 1998).

## 4.2 – A ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA FAPEU

A estrutura organizacional em vigor na FAPEU possui inúmeras desvantagens, como a centralização das informações e falta de flexibilidade na tomada de decisões.

Figura 18 - Organograma da FAPEU:



Fonte: FAPEU

Na FAPEU, o Conselho Superior é o órgão máximo. Ele é composto de cinco membros efetivos e dois suplentes, designados pelo Reitor da universidade federal e escolhidos dentre pessoas de notória idoneidade e ligadas à atividades de ensino, pesquisa e extensão(Anexo 2). Compete ao Conselho Superior discutir e deliberar sobre:

- I – plano, programas, orçamento plurianual, orçamento da FAPEU para cada exercício financeiro e alterações respectivas, bem como deliberar sobre a aplicação do resultado financeiro;
- II – a celebração de contratos e convênios.

O Diretor Executivo é quem toma as decisões, representa a FAPEU praticando atos necessários à supervisão dos serviços, assina contratos e convênios após aprovação do conselho superior, admite, promove, transfere, remove, elogia, pune e dispensa empregados da fundação de amparo. O cargo de

Diretor Executivo é provido mediante livre designação do Reitor da universidade federal (Anexo2 – Estatuto da FAPEU).

A FAPEU é dividida em cinco setores, conforme organograma acima (fig.18), onde cada gerente de setor possui um grupo de empregados trabalhando sob sua coordenação.

A nova estrutura organizacional foi proposta para as fundações de amparo no capítulo anterior. Estrutura essa com visão macro do processo, melhor divisão dos setores e adaptada à implantação da contabilidade por atividades.

O processo decisório é descentralizado, com delegação de poderes aos níveis inferiores, tornando à Fundação ágil, flexível e dinâmica através do compromisso com a qualidade e a excelência em serviços.

O modelo incentiva a formação de equipes, que participam das decisões e sentem-se responsáveis pelo processo, elas também respondem por suas ações. A estrutura cria as condições para uma administração participativa e baseada em equipes.

Com o objetivo de melhor coordenar e controlar as operações é criado o setor de comunicação, planejamento e controle. Esse setor delinea sistemas de planejamento estratégico e desenvolvem sistemas financeiros para o controle da consecução das metas.

Com objetivo de diversificar as fontes de receita propõe-se a criação da divisão de projetos de serviços, com a finalidade de promover cursos, eventos, concursos, consultorias, treinamentos de forma permanente.

Em relação à estrutura atual da FAPEU, a proposta no capítulo anterior reduz custos operacionais com melhor distribuição do pessoal, recursos, equipamentos, entre outros.

### **4.3 – INTRODUÇÃO AO CÁLCULO DO CUSTO POR PROJETO**

Em mercados competitivos novas informações são exigidas para a tomada de decisão, tornando-se necessário aos administradores conhecer bem o processo de seu negócio. A noção exata dos gastos é uma necessidade básica para enfrentar a concorrência.

Conforme proposto no capítulo introdutório deste trabalho, o objetivo primeiro do estudo de caso é o cálculo do custo por projeto com a aplicação da contabilidade por atividades. Após a mensuração do custo, faz-se uma análise das atividades, através de um amplo estudo, propondo as melhorias necessárias.

As mudanças na estrutura organizacional e as alterações propostas no plano de contas das fundações de amparo sugeridas no capítulo anterior são pertinentes à FAPEU. Todas as sugestões relacionadas anteriormente se fazem necessárias à implantação da contabilidade por atividades na FAPEU.

No capítulo anterior foram definidos o processo, as atividades, as tarefas e o objeto de custo com objetivo de chegar ao custo por projeto para as fundações de amparo. É necessário identificar os direcionadores de recursos na fase inicial.

Primeiramente, são alocados somente os recursos estritamente necessários para a manutenção de cada atividade. Os recursos não absorvidos pelas atividades representam uma perda, que deve ser estancada pela Fundação, porque demanda gastos desnecessários à gestão dos projetos.

As atividades da FAPEU são as mesmas das fundações de amparo descritas no capítulo 3.



#### **4.4 - ALOCAÇÃO DOS RECURSOS ÀS ATIVIDADES**

A contabilidade por atividades pressupõe que as atividades consomem os recursos, gerando os custos, e que os projetos usam tais atividades. Para identificar os recursos às atividades da Fundação é necessário aperfeiçoar o plano de contas, conforme sugerido para as fundações de amparo, com o objetivo de lançar os valores diretamente na atividade, sem necessidade de rastreamento ou rateio. Quando o rastreamento ou rateio se fizer necessário, essa repartição dos recursos é feita a partir de direcionadores de recursos.

Para identificar os recursos às atividades da Fundação é necessário lançar diretamente os valores registrados nas contas do Plano de Contas às atividades ou, se isso não for possível, repartir esses valores entre as várias atividades realizadas. Essa repartição se faz a partir de direcionadores de recursos. Estes direcionadores medem a utilização dos recursos pelas diversas atividades.

Para alocar a mão de obra foi utilizado como direcionador o número de horas consumidas pela atividade. O número de estações é o direcionador utilizado para alocar os recursos consumidos na manutenção dos computadores, impressoras, entre outros. Observa-se que algumas atividades compartilham equipamentos, nesse caso, o custo é rateado entre eles.

O quadro seguinte descreve direcionadores de recursos da MOD, despesas com telefone, despesas de computação e despesas de xerox:

## Direcionadores de recursos:

ATIVIDADES/RECURSOS	TEMPO EM HORAS	NO. DE ESTAÇÕES	NO. DE TERMINAIS	NO. DE CÓPIAS	% UTILIZA
BUSCA/PROCESSAMENTO	350	0,5	1		
DIVULGAÇÃO	360	0,5	1		
ASSISTÊNCIA TÉCNICA	600	1	1		25
ELABORAÇÃO ORÇAMENTO	400	1	1	2.250	
ELABORAÇÃO DO PROJETO	650	1	1	2.250	
NEGOCIAÇÃO	760	1	0,5		
CONTRATAÇÃO	950	1	0,5		
LIBERAÇÃO	580	1	1		
GESTÃO DE PESSOAL	2150	3	3	2.250	
GESTÃO DE COMPRAS	2250	2	3	2.250	25
GESTÃO FINANCEIRA	4900	6	6	2.250	25
ELABORAÇÃO RELATÓRIO CIENTÍFICO	820	1	1	1.125	
ELABORAÇÃO RELATÓRIO PRESTAÇÃO DE CONTAS	1450	2	1	1.125	
ATIVIDADE DE APOIO TÉCNICO					
INFORMÁTICA	2000	7	3	560	
ATIVIDADE APOIO ADMINISTRATIVO					
SEGURANÇA	880	0	0		
RECEPÇÃO	1700	2	2	560	
DIREÇÃO	760	2	4	560	25
LIMPEZA/CONSERVAÇÃO	1600	0	0		
COPA/COZINHA	220	0	1		
ENTREGA/MOTORISTAS	1850	1	1	560	
SUB-TOTAL	25230	33	32		

OBS.: O número de horas/empregado e cópias emitidas estão fixados em meses.

A mão de obra é alocada pelo tempo despendido pelos empregados para realizar as atividades, incluindo o vale transporte, vale refeição e o seguro dos empregados.

Os direcionadores e seus respectivos valores são apresentados a seguir:

DIRECIONADORES	VALOR R\$
Valor da hora/empregado	1,87
Valor gasto por estação (Contrato)	240,00
Valor por Terminal	30,00
Valor cobrado por folha de xerox	0,10

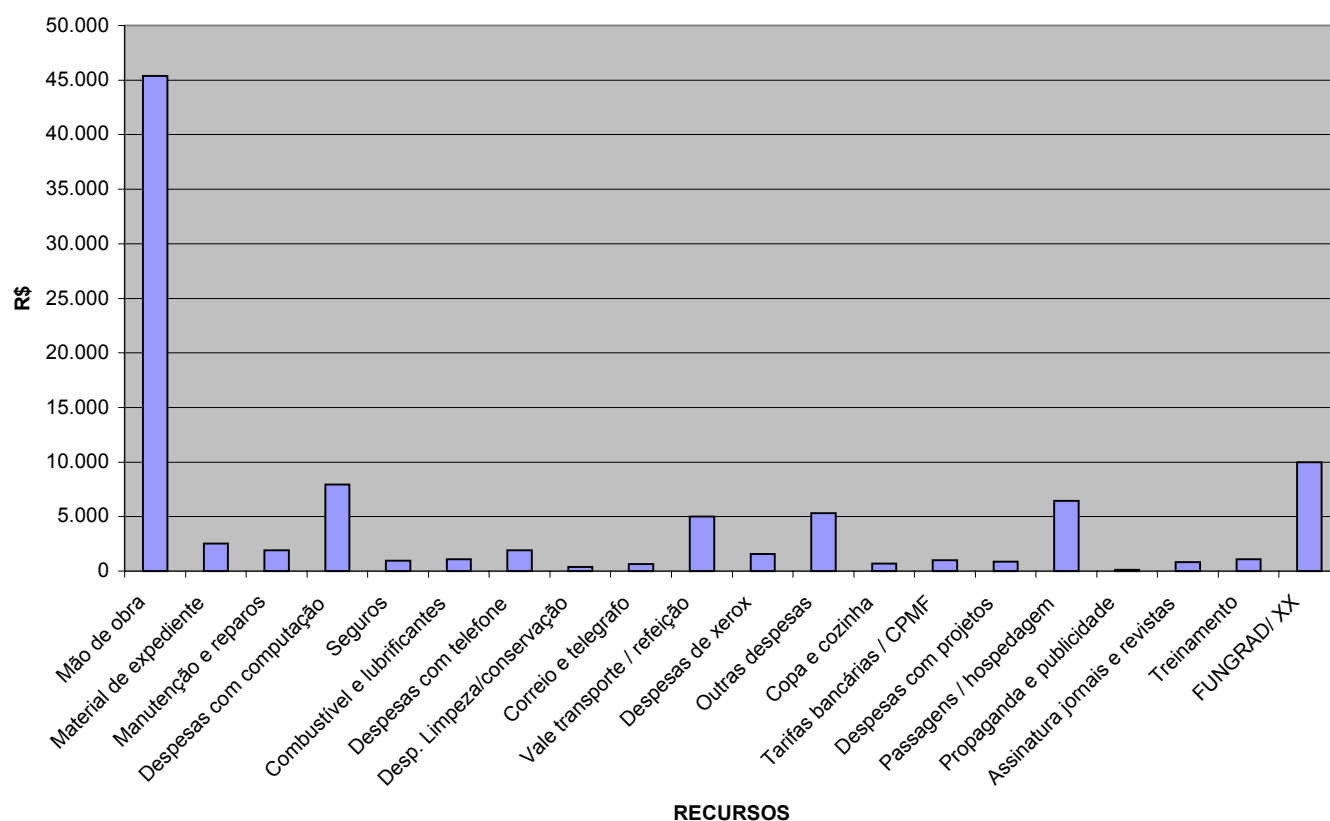
O mês de junho de 1998 foi escolhido para o estudo de caso por se tratar de um mês típico da FAPEU.

Os recursos gastos na FAPEU no mês de junho são os seguintes:

GASTOS/CONTA	R\$
Mão de obra	45.361,00
Material de expediente	2.512,00
Manutenção e reparos	1.920,00
Despesas com computação	7.930,00
Seguros	938,00
Combustível e lubrificantes	1.076,00
Despesas com telefone	1.920,00
Desp. Limpeza/manutenção	394,00
Correio e telegrafo	633,00
Vale transporte / refeição	5.000,00
Despesas de xerox	1.574,00
Outras despesas	5.300,00
Copa e cozinha	682,00
Tarifas bancárias / CPMF	1.019,00
Despesas com projetos	892,00
Passagens / hospedagem	6.432,00
Propaganda e publicidade	150,00
Assinatura jornais e revistas	824,00
Treinamento	1100,00
FUNGRAD/ XX	10.000,00
<b>TOTAL</b>	<b>95.657,00</b>

Fonte: FAPEU – Demonstração do Resultado do Exercício – Junho/98.

#### GRAFICO DE RECURSOS



Observa-se no gráfico anterior que a mão de obra é o custo mais relevante, ela absorve quase que a totalidade dos recursos gastos na gestão dos projetos

#### Alocação dos Recursos às Atividades:

ATIVIDADES/RECURSOS	DVS DESP*	DESPESAS C/ COMPUTAÇÃO	DESPESAS TELEFONE	DESPESAS C/ XEROX	ASSINATURA/ JORNAIS
BUSCA/PROCESSAMENTO	654,50	120,00	30,00		
DIVULGAÇÃO	673,20	120,00	30,00		
ASSISTENCIA TÉCNICA	1.122,00	240,00	30,00		206,00
ELABORAÇÃO ORÇAMENTO	748,00	241,00	30,00	225,00	
ELABORAÇÃO DO PROJETO	1.215,50	240,00	30,00	225,00	
NEGOCIAÇÃO	1.421,20	241,00	15,00		
CONTRATAÇÃO	1.776,50	240,00	15,00		
LIBERAÇÃO	1.084,60	240,00	30,00		
GESTÃO DE PESSOAL	4.020,50	721,00	90,00	225,00	206,00
GESTÃO DE COMPRAS	4.207,50	481,00	90,00	225,00	
GESTÃO FINANCEIRA	9.163,00	1.442,00	180,00	225,00	206,00
ELABORAÇÃO RELATÓRIO CIENTÍFICO	1.533,40	240,00	30,00	112,00	
ELABORAÇÃO RELAT. PREST.CONTAS	2.711,50	481,00	30,00	113,00	
ATIVIDADE DE APOIO TÉCNICA					
INFORMÁTICA	3.740,00	1.682,00	190,00	56,00	
ATIVIDADE APOIO ADMINISTRATIVO					
SEGURANÇA	1.645,60				
RECEPÇÃO	3.179,00	481,00	60,00	56,00	
DIREÇÃO	1.421,20	480,00	170,00	56,00	206,00
LIMPEZA/CONSERVAÇÃO	2.992,00				
COPA/COZINHA	411,40		30,00		
ENTREGA/MOTORISTAS	3.459,50	240,00	30,00	56,00	
SUB-TOTAL	47.180,10	7.930,00	1.110,00	1.574,00	824,00

\* Diversas Despesas: MOD, Vale Transporte e Refeição, Material de Expediente, Outras Despesas, 2/3 Seguro e Manutenção e reparos.

A alocação da MOD na Fundação é facilitada pela distribuição dos empregados em estações de trabalho, o que facilita o lançamento direto na atividade. O método mais simples e eficiente para tal propósito é investigar cada categoria de custo através de entrevista com os empregados e revisar eventuais registros mantidos para se identificar a atividade que causou aquele custo, com ajuda da área de recursos humanos.

Quanto à alocação dos recursos para as atividades, verificou-se a ociosidade de MOD, ocasionada principalmente pelos picos de trabalho em alguns meses, determinando perda de horas de trabalho nos demais meses do

ano. O problema seria equacionado se a FAPEU tivesse um sistema de remanejamento dos empregados entre os setores.

Quando cada empregado faz apenas uma dessas atividades por vez é possível inscrever na folha de pagamentos um código numérico correspondendo à atividade exercida. No caso dos empregados que exercem mais de uma atividade, é possível repartir o montante do salário em função direta do tempo dedicado ao exercício de cada uma de suas atividades.

As despesas de computação foram alocadas pelo número de estações de trabalho, pois são compostas basicamente de peças de reposição e atualização de equipamentos e softwares. As despesas de computação também podem ser apropriada diretamente na atividade. A FAPEU mantém contratos com empresas para manutenção dos equipamentos de informática.

Através do número de terminais é possível alocar as despesas com telefone, uma vez que cada estação de trabalho(atividade) possui um ramal, sendo assim possível determinar o valor por atividade. A FAPEU possui um sistema conhecido como tanfador, que capta as ligações, associando os ramais aos seus respectivos centros de atividades. O uso do telefone em demasiado acaba ocasionando perda de parte dos recursos gastos na sua manutenção.

O material de expediente utilizado pela FAPEU é identificado à atividade pelo valor das requisições de material no almoxarifado, o mesmo ocorrendo com a alocação dos recursos gastos com manutenção e reparos. Pela falta de controle por atividade, a alocação direta ficou impossibilitada. Nos dois casos optou-se pela alocação conforme a MOD, pela dificuldade de sua alocação direta e também por se tratar de valores não expressivos.

As outras despesas que englobam uma série de gastos como frete, doações, importação, taxas, manutenção e outros gastos eventuais, devem ser alocados diretamente na atividade quando possível. É recomendável desmembrar essa conta em várias subcontas para melhor evidenciar os recursos utilizados por diversas atividades.

A atividade que necessitar do serviço de xerox absorve parte das despesas conforme o número de cópias requisitadas.

As despesas com assinatura de jornais e revistas também são possíveis de alocar diretamente à atividade, inclusive conhecendo bem a atividade é fácil de especificar o tipo de leitura necessária ao empregado.

As despesas com passagens/hospedagens são alocadas diretamente na atividade onde o empregado estiver locado. As despesas com viagens só devem ser realizadas quando forem realmente necessárias para reuniões de interesse da FAPEU ou para o aperfeiçoamento e treinamento dos empregados.

#### Alocação dos Recursos às Atividades (Continuação):

ATIVIDADES/ RECURSOS	DESP. C/ PASSAGE	DESP. C/ PROPAG.	DESP. C/ COMBUST.	DESP. C/ CORREIO	DES.COPA COZINHA	DESP. C/ SEGURO
BUSCA/PROCESSAMENTO	402,00					
DIVULGAÇÃO	402,00					
ASSISTENCIA TÉCNICA		150,00				
ELABORAÇÃO ORÇAMENTO						
ELABORAÇÃO DO PROJETO						
NEGOCIAÇÃO	402,00					
CONTRATAÇÃO	402,00					
LIBERAÇÃO						
GESTÃO DE PESSOAL						
GESTÃO DE COMPRAS						
GESTÃO FINANCEIRA	804,00					
ELABORAÇÃO RELATÓRIO CIENTÍFICO						
ELABORAÇÃO RELAT.PREST.CONTAS	804,00					
ATIVIDADE DE APOIO TÉCNICA						
INFORMÁTICA						
ATIVIDADE APOIO ADMINISTRATIVO						
SEGURANÇA						
RECEPÇÃO						
DIREÇÃO	3.216,00					
LIMPEZA/CONSERVAÇÃO						
COPA/COZINHA					682,00	
ENTREGA/MOTORISTAS			1.076,00	633,00		313,00
SUB-TOTAL	6.432,00	150,00	1.076,00	633,00	682,00	313,00

A melhor distribuição dos recursos no plano de contas, conforme sugerido anteriormente, facilitará sua posterior alocação às atividades.

Os gastos com combustível/lubrificantes, correios/telegrafo, copa/cozinha e seguro foram alocados diretamente às atividades de apoio. O seguro foi dividido da seguinte forma: 2/3 é seguro dos empregados da FAPEU e 1/3 é o seguro dos dois veículos da Fundação.

**Alocação dos Recursos às Atividades (Continuação):**

ATIVIDADES/RECURSOS	TREINAMENTO	TARIFAS/CPMF	DESPESAS PROJETOS	FUNGRAD	SUB-TOTAL
BUSCA/PROCESSAMENTO					<b>1.206,50</b>
DIVULGAÇÃO					<b>1.225,20</b>
ASSISTENCIA TÉCNICA	91,00				<b>1.839,00</b>
ELABORAÇÃO ORÇAMENTO	46,00				<b>1.290,00</b>
ELABORAÇÃO DO PROJETO	46,00				<b>1.756,50</b>
NEGOCIAÇÃO	46,00				<b>2.125,20</b>
CONTRATAÇÃO	46,00				<b>2.479,50</b>
LIBERAÇÃO	92,00				<b>1.445,50</b>
GESTÃO DE PESSOAL	183,00				<b>5.445,50</b>
GESTÃO DE COMPRAS	183,00				<b>5.186,50</b>
GESTÃO FINANCEIRA	183,00	1.019,00	892,00	10.000,00	<b>24.114,00</b>
ELABORAÇÃO RELATÓRIO CIENTÍFICO	92,00				<b>2.007,40</b>
ELABORAÇÃO RELAT. PREST.CONTAS	92,00				<b>4.231,50</b>
ATIVIDADE DE APOIO TÉCNICA					<b>5.668,00</b>
INFORMÁTICA					
ATIVIDADE APOIO ADMINISTRATIVO					
SEGURANÇA					<b>1.645,60</b>
RECEPÇÃO					<b>3.776,00</b>
DIREÇÃO					<b>5.549,20</b>
LIMPEZA/CONSERVAÇÃO					<b>2.992,00</b>
COPA/COZINHA					<b>1.123,40</b>
ENTREGA/MOTORISTAS					<b>5.807,50</b>
<b>TOTAL</b>	<b>1.100,00</b>	<b>1.019,00</b>	<b>892,00</b>	<b>10.000,00</b>	<b>80.915,10</b>

As despesas com limpeza e conservação podem ser alocadas em m<sup>2</sup> ocupados por cada atividade, incluindo despesas com água e luz.

Os recursos gastos para manutenção do fundo para a graduação (FUNGRAD) foram alocados todos à atividade de gestão financeira, porém é recomendável que se encontre uma melhor forma de alocar esses recursos.

Os custos das atividades de apoio são atribuídos às atividades secundárias porque não podem ser relacionados aos projetos. Os valores são transferidos para as atividades principais da FAPEU, conforme apresentado a seguir:

### Realocação das atividades de apoio:

ATIVIDADES	INFORMÁTICA	SEGURANÇA	DIREÇÃO	RECEPÇÃO
BUSCA/PROCESSAMENTO	200,00	69,00	275,00	155,00
DIVULGAÇÃO	200,00	69,00	275,00	155,00
ASSISTENCIA TÉCNICA	200,00	137,00	275,00	155,00
ELABORAÇÃO ORÇAMENTO	200,00	69,00	275,00	155,00
ELABORACAO DO PROJETO	200,00	69,00	275,00	155,00
NEGOCIAÇÃO	200,00	68,00	550,00	155,00
CONTRATAÇÃO	200,00	69,00	550,00	155,00
LIBERAÇÃO	200,00	272,00	276,00	155,00
GESTÃO DE PESSOAL	1.025,00	138,00	550,00	640,00
GESTÃO DE COMPRAS	1.025,00	138,00		640,00
GESTÃO FINANCEIRA	1.025,00	271,60	1.124,10	640,00
ELABORAÇÃO RELATÓRIO CIENTÍFICO	496,50	138,00	1.124,10	308,00
ELABORAÇÃO RELAT.PREST.CONTAS	496,50	138,00		308,00
TOTAL	5.668,00	1.645,60	5.549,20	3.776,00

	LIMPEZA/ CONSERVAÇÃO	COPA/ COZINHA	ENTREGA/ MOTORISTAS
BUSCA/PROCESSAMENTO	127,00	50,00	100,00
DIVULGAÇÃO	128,00	50,00	100,00
ASSISTENCIA TÉCNICA	255,00	100,00	255,00
ELABORAÇÃO ORÇAMENTO	127,00	50,00	100,00
ELABORAÇÃO DO PROJETO	128,00	50,00	100,00
NEGOCIAÇÃO	65,00	50,00	100,00
CONTRATAÇÃO	64,00	50,00	100,00
LIBERAÇÃO	129,00		
GESTÃO DE PESSOAL	500,00	174,00	400,00
GESTÃO DE COMPRAS	500,00	174,00	400,00
GESTÃO FINANCEIRA	500,00	175,00	3.352,50
ELABORAÇÃO RELATÓRIO CIENTÍFICO	234,50	100,00	400,00
ELABORAÇÃO RELAT.PREST.CONTAS	234,50	100,00	400,00
TOTAL	2.992,00	1.123,00	5.807,50

ATIVIDADES	SUB-TOTAL	SUB-TOTAL	TOTAL
BUSCA/PROCESSAMENTO	976,00	1.206,50	<b>2.182,50</b>
DIVULGAÇÃO	977,00	1.225,20	<b>2.202,20</b>
ASSISTENCIA TÉCNICA	1.377,00	1.839,00	<b>3.216,00</b>
ELABORAÇÃO ORÇAMENTO	976,00	1.290,00	<b>2.266,00</b>
ELABORAÇÃO DO PROJETO	977,00	1.756,50	<b>2.733,50</b>
NEGOCIAÇÃO	1.188,00	2.125,20	<b>3.313,20</b>
CONTRATAÇÃO	1.188,00	2.479,50	<b>3.667,50</b>
LIBERAÇÃO	1.032,00	1.445,60	<b>2.477,60</b>
GESTÃO DE PESSOAL	3.427,00	5.445,50	<b>8.872,50</b>
GESTÃO DE COMPRAS	2.877,00	5.186,50	<b>8.063,50</b>
GESTÃO FINANCEIRA	7.088,00	24.114,00	<b>31.202,00</b>
ELABORAÇÃO RELATÓRIO CIENTÍFICO	2.801,10	2.007,40	<b>4.808,50</b>
ELABORAÇÃO RELAT.PREST.CONTAS	1.677,00	4.231,50	<b>5.908,50</b>
TOTAL	26.561,10	54.352,40	<b>80.913,50</b>

A atividade de apoio técnico-informática foi alocada pelo número de terminais, já que sua função é prestar manutenção e desenvolver novos programas.



A atividade de apoio - segurança é feita de duas formas: a primeira através de empresa de segurança e a segunda através da contratação de porteiro, que presta serviços após o horário comercial e aos sábados por motivo da realização de cursos de extensão.

A recepção e a direção foram alocados conforme tempo (horas/empregado) dispensado para as outras atividades. Limpeza e conservação podem ser alocadas por m<sup>2</sup> ocupado por cada atividade. Copa e cozinha podem ter como direcionador de custo o número de garrafas térmicas de café ou chá preparadas para cada atividade. As despesas de entrega de documentos podem ser alocados pelo número de solicitações de entrega.

#### **4.5- ALOCAÇÃO DAS ATIVIDADES AOS OBJETOS DE CUSTO**

Uma vez identificadas as atividades relevantes, seus direcionadores de recursos e respectivos custos, a próxima etapa é alocar os custos das atividades aos projetos. Para alocar os custos das atividades faz-se necessário um levantamento de todos os direcionadores de atividades.

Na segunda fase, os projetos (objetos de custo) absorvem seus custos ao passar pelas diversas atividades, conforme demonstrado a seguir:

Atividades/Projetos	PROJ.A	PROJ.B	PROJ.C	PROJ.D
Busca e Processamento Inf.	X			X
Divulgação das Informações	X			
Assessoria Técnica	X			
Elaboração do Orçamento	X			X
Elaboração de Projetos	X		X	
Negociação	X			X
Contratação	X			X
Liberação	X	X		X
Gestão de Pessoal	X	X	X	X
Gestão de Compras	X	X	X	
Gestão Financeira	X	X	X	X
Elab. Relatório Técnico	X			X
Elab. Relatório Prest. Contas		X	X	

Na segunda fase escolhem-se os direcionadores de segundo estágio, direcionadores de atividade como são conhecidos, que direcionam o custo das atividades para os projetos. O tempo dispensado pelo empregado é o direcionador mais indicado para alocação dos custos das atividades aos projetos.

Para ilustrar os estudo de caso, foram selecionados quatro projetos distintos:

O primeiro (Proj.A) representa um projeto de pesquisa que, como se pode verificar, utiliza-se de todas as atividades da Fundação e teoricamente absorve maior parte dos recursos.

O segundo (Proj.B) é um projeto administrativo que tem como objetivo a manutenção de pessoal, através da tercerização de serviços da UFSC.

Já o terceiro (Proj.C) é um projeto de cursos, fornecido pela Fundação através da cobrança de taxas. Sua gestão demanda gastos com pessoal, material

e controle financeiro, cobrança de taxas, entre outros, com prestação de contas final.

Por último (Proj.D) um projeto de treinamento que é fornecido às empresas industriais. Ele percorre várias atividades da Fundação, já que, conhecido o interesse de uma empresa por um treinamento específico, a FAPEU elabora o orçamento do projeto e negocia seu valor. O projeto necessita contratação de pessoal, controle financeiro e prestação de contas final.

A seguir são apresentadas as atividades com suas respectivas tarefas, relacionando as tarefas com seus direcionadores:

#### 4.5.1- ATIVIDADE DE BUSCA E PROCESSAMENTO DAS INFORMAÇÕES

TAREFAS	DIRECIONADORES
Busca de Novas Parcerias	Horas/Empregado
Estabelecer Contato com Fontes Financ./Empresa	Horas/Empregado
Cadastro da Informações Obtidas	Horas/Empregado
Participar de Seminários e Conferências	Horas/Empregado ou Direto
Estabelecimento e Geração de Parcerias	Horas/Empregado ou Direto

A atividade de Busca e Processamento das Informações tem a incumbência de estabelecer novas parcerias com órgãos financiadores ou empresas que demonstrarem interesse em desenvolver projetos de pesquisa com a Fundação/UFSC. Para tanto, é necessário participar de eventos, seminários e encontros que estimulem a busca de novas idéias e aproximem a FAPEU do meio ambiente.

A atividade de Busca e Processamento das Informações é o detonador do processo de inúmeros projetos que se conclui com a aprovação da prestação de contas.

#### 4.5.2- ATIVIDADE DE DIVULGAÇÃO DAS INFORMAÇÕES

TAREFAS	DIRECIONADORES
Tornar as Informações Acessíveis	Horas/Empregado ou Direta
Prestar Informações e Orientar	Horas/Empregado
Divulgar Editais	Horas/Empregado
Divulgar Novos Cursos e Marketing	Horas/Empregado
Aprovação da UFSC	Horas/Empregado

No primeiro momento as informações e parcerias são estabelecidas com o meio externo, para posteriormente serem colocadas à disposição dos pesquisadores da UFSC através de e-mail, edital ou diretamente no setor de projetos e extensão da FAPEU. São também elaborados cursos de extensão que necessariamente exigem divulgação pelos meios de comunicação e a aprovação da Universidade Federal de Santa Catarina.

#### **4.5.3 - ATIVIDADE ASSESSORIA TÉCNICA**

TAREFAS	DIRECIONADORES
Enquadramento dos Projetos	Horas/Empregado
Assessoria Técnica e Jurídica	Horas/Empregado ou Direto
Elaboração de Cursos	Horas/Empregado
Elaboração de Contratos/Convênios	Horas/Empregado
Transferência de Tecnologia e Patentes	Horas/Empregado ou Direto

Estando ambos de acordo, órgão financiador e pesquisador(coordenador), é hora de adequar a proposta com elaboração do contrato que selará o acordo. No caso de cursos de extensão, é necessário detalhar o local do curso, quadro de professores, duração entre outros.

#### **4.5.4 - ATIVIDADE DE ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO-PRÉVIO**

TAREFAS	DIRECIONADORES
Levantamento das Necessidades do Projeto	Horas/Empregado
Tomada de Preços	Horas/Empregado
Confecção Planilha Orçamento	Horas/Empregado

Quando da elaboração do projeto, é necessário fazer uma previsão de gastos, com objetivo de evitar a falta de algum material ou equipamento que possa inviabilizar o projeto futuramente. Os projetos de extensão possuem a necessidade de previsão dos gastos com contratação de professores, material, viagens, entre outros.

#### **4.5.5- ATIVIDADE DE ELABORAÇÃO DO PROJETO**

TAREFAS	DIRECIONADORES
Preenchimento dos Formulários	Horas/Empregado
Digitação	Horas/Empregado
Levantamento de Dados, Fotos, viagens etc.	Horas/Empregado ou Direto
Revisão dos Documentos	Horas/Empregado

Esta atividade é a fase da elaboração propriamente dita do projeto e consta do preenchimento de formulários, levantamento dos documentos necessários, inclusive muitas vezes com dados adicionais como fotos, mapas que demandam saídas de campo, entre outros. Por fim o projeto é revisado e encaminhado ao órgão financiador/empresa.

#### **4.5.6 - ATIVIDADE DE NEGOCIAÇÃO**

TAREFAS	DIRECIONADORES
Apresentação do Projeto em Detalhes	Horas/Empregado ou Direto
Encaminhamento de Documentação Complementar	Horas/Empregado
Esclarecimentos e Reformulação	Horas/Empregado

Ao analisar a proposta, o órgão financiador/empresa necessita muitas vezes de dados complementares, incluindo uma exposição dos objetivos do projeto. É o momento de convencer e analisar os últimos detalhes para sua aprovação.

#### 4.5.7 - ATIVIDADE DE CONTRATAÇÃO

TAREFAS	DIRECIONADORES
Assinatura do Convênio/Contrato	Horas/Empregado
Implantação do Convênio/Contrato	Horas/Empregado
Roteiro de Gastos	Horas/Empregado

A assinatura de ambos, FAPEU e órgão financiador, selará o convênio/contrato com definição dos prazos para prestação de contas e roteiro de onde e como devem ser gastos os recursos do projeto. Constando também a data de entrega dos resultados previstos no projeto o relatório de pesquisa.

#### 4.5.8 - ATIVIDADE DE LIBERAÇÃO

TAREFAS	DIRECIONADORES
Cadastro do Projeto na FAPEU	Horas/Empregado
Abertura de Conta Corrente	Horas/Empregado
Abertura de Controles Orçamentários	Horas/Empregado
Cobrança de Taxa do Curso	Horas/Empregado

A liberação dos recursos é feita em conta corrente específica do projeto. Quando aprovado, o projeto é cadastrado no sistema, com abertura dos controles orçamentários que evitam gastos além do valor previsto ou fora da data pré-fixada

pelo convênio. Os projetos de cursos, seminários, eventos, outros, nesta fase têm definidos os valores que serão cobrados dos participantes.

Usando o direcionador de custo fixado(horas/empregado) é feita a alocação do custo das atividades aos projetos. A escolha de horas/empregado como direcionador de custos se deve ao fato de que a mão de obra representa praticamente o total de todos os gastos realizados pela FAPEU nas atividades. Utilizaram-se projetos distintos descritos anteriormente:

Atividade/Projeto (Horas/Empregado Utilizada)	PROJ.A	PROJ.B	PROJ.C	PROJ.D
Busca e Processamento Inf.	40			20
Divulgação das Informações	40			
Assessoria Técnica	20			
Elaboração do Orçamento	20			15
Elaboração de Projetos	60		10	
Negociação	50			40
Contratação	10			5
Liberação	5	20		2

Estabelecido o quanto cada projeto utiliza da atividade, sua alocação é determinada em função do número total de horas dispensadas para cada projeto.

Conhecido o valor da hora dispensada à cada atividade e o número de horas gastas em cada projeto, define-se o valor gasto por projeto. Para facilitar, a FAPEU pode utilizar um relatório de acompanhamento para cada projeto, onde são destacadas as horas dispensadas em cada atividade. Isto facilita o cálculo do custo do projeto.



Atividade / Projeto (Valor R\$)	PROJ.A	PROJ.B	PROJ.C	PROJ.D	TOTAL
Busca Processamento Informações	249,00			125,00	374,00
Divulgação das Informações	245,00				245,00
Assessoria Técnica	107,00				107,00
Elaboração do Orçamento	113,00			84,00	197,00
Elaboração de Projetos	252,00		42,00		294,00
Negociação	218,00			174,00	392,00
Contratação	28,00			14,00	42,00
Liberação	21,00	85,00		9,00	115,00
Sub-Total	1.233,00	85,00	42,00	406,00	1.766,00

#### 4.5.9 - ATIVIDADE GESTÃO DE PESSOAL

TAREFAS	DIRECIONADORES
Pessoal Contratado	Número de Empregados
Pessoal Não Contratado	Número de Bolsistas

Tarefas / Projeto (No. Empregados / Bolsistas – Projeto)	PROJ.A	PROJ.B	PROJ.C	PROJ.D	TOTAL
Pessoal Contratado	86	300		5	391
Pessoal Não Contratado		100	20	10	130
Total de Empregados/Bolsistas	86	400	20	15	521

A FAPEU conta com um quadro de 500 empregados contratados e cerca de 1000 bolsistas. Todos os gastos realizados na atividade gestão de pessoal são em função da administração desse pessoal, com 80% dos gastos sendo destinados à gestão de pessoal contratado e 20% com pessoal não contratado(bolsistas).

O número de pessoal contratado é o direcionador usado para alocar o custo das atividades aos projetos conforme ilustrado a seguir:

Tarefas / Projeto (Valor R\$)	PROJ.A	PROJ.B	PROJ.C	PROJ.D	TOTAL
Pessoal Contratado	1.220,00	4.259,00		71,00	5.550,00
Pessoal Não Contratado		177,50	36,00	18,00	231,50
Sub-Total	1.220,00	4.436,50	36,00	89,00	5.781,50

#### 4.5.10 - ATIVIDADE GESTÃO DE COMPRAS

TAREFAS	DIRECIONADORES
Tomada de Preços	Horas/Empregado
Reserva de Passagens/Hotéis	Quantidade de Reservas
Compras Nacionais	Quantidade Ordens Compra
Compras Internacionais	Qtidade fechamento Câmbio
Licitação	Quantidade de Licitações

Tarefas / Projeto (No. Ordens Compra)	PROJ.A	PROJ.B	PROJ.C	PROJ.D	TOTAL
Tomada de Preços	10				10
Reserva de Passagens/Hotéis	10	10			20
Compras Nacionais	40	10	20		80
Compras Internacionais	2	1			3
Licitação	5				5
Sub – Total	67	21	20		118

A atividade gestão de compras possui vários direcionadores, sendo que são realizadas em média 100 reservas de hotel e passagens, 200 ordens de compra, 20 fechamentos de câmbio e 5 licitações por mês. O valor total da atividade foi dividida em tomada de preços, reserva de passagens/hotéis e licitação 10% para cada tarefa, 30% para compras nacionais e 40% para compras internacionais.

Tarefas / Projeto (Valor R\$)	PROJ.A	PROJ.B	PROJ.C	PROJ.D	TOTAL
Tomada de Preços	80,00				80,00
Reserva de Passagens/Hotéis	80,00	80,00			160,00
Compras Nacionais	484,00	121,00	242,00		847,00
Compras Internacionais	323,00	161,00			484,00
Licitação	806,35				806,35
Sub-Total	1.773,35	362,00	242,00		2.377,35

#### 4.5.11 - ATIVIDADE GESTÃO FINANCEIRA

TAREFAS	DIRECIONADORES
Análise e Contabilização dos Documentos	Número de Documentos
Pagamento Diversos	Número de Pagamentos
Emissão de Cheques	Número de Cheques
Digitação	Número de Lançamentos
Emissão de NFs	Número de NFs
Recebimentos	Número de Recibos
Conciliação Bancária	Número de Lançamentos
Atendimento ao Cliente	Horas/Empregado

Tarefas / Projeto (Direcionador)	PROJ.A	PROJ.B	PROJ.C	PROJ.D	Total (Direcionador)
Análise e contabilização Doctos	50	50	5	20	1000
Pagamento Diversos	40	10	5	20	500
Emissão de Cheques	5	20			100
Digitação	100	100	50	60	3000
Emissão de NFs		5		2	30
Recebimentos			30		50
Conciliação Bancária	200	200	100	80	1800
Atendimento ao Cliente	20	5	10		800

O valor da atividade gestão financeira foi dividido em 10% para análise e contabilização dos documentos e recebimento de valores, em 40% para os pagamentos, 20% para atendimento ao cliente e 5% para as demais tarefas acima citadas.

Tarefas / Projeto (Valor R\$)	PROJ.A	PROJ.B	PROJ.C	PROJ.D	TOTAL
Análise e contabilização Doctos	156,00	165,00	16,00	62,00	390,00
Pagamento Diversos	1.000,00	250,00	125,00	500,00	1.875,00
Emissão de Cheques	78,00	312,00			390,00
Digitação	52,00	52,00	26,00	31,00	161,00
Emissão de NFs		260,00		104,00	364,00
Recebimentos			1.872,00		1.872,00
Conciliação Bancária	173,00	173,00	87,00	69,00	502,00
Atendimento ao Cliente	156,00	39,00	78,00		273,00
Sub-Total	1.615,00	1.242,00	2.204,00	766,00	5.827,00

#### 4.5.12 - ATIVIDADE ELABORAÇÃO DE RELATÓRIO TÉCNICO / CIENTÍFICO

TAREFAS	DIRECIONADORES
Remanejamento Rubricas	Número Remanejamentos
Elaboração dos Relatórios	Quantidade de Relatórios
Digitação dos Documentos	Número de Documentos
Atendimento ao Cliente	Horas/Empregado

Tarefas / Projeto (Direcionador)	PROJ.A	PROJ.B	PROJ.C	PROJ.D	TOTAL
Remanejamento Rubricas	5			2	10
Elaboração dos Relatórios	1			2	10
Digitação dos Documentos	50			100	500
Atendimento ao Cliente	40			200	220

O valor total da atividade é dividida em 5% para remanejamento de rubricas e atendimento ao cliente e em 80% dos recursos da atividade na elaboração de relatórios e em 10% na digitação dos documentos.

Tarefas / Projeto (Valor R\$)	PROJ.A	PROJ.B	PROJ.C	PROJ.D	TOTAL
Remanejamento Rubricas	120,00			48,00	168,00
Elaboração dos Relatórios	384,70			769,40	1.154,10
Digitação dos Documentos	48,00			96,00	144,00
Atendimento ao Cliente	44,00			218,00	262,00
Sub-Total	596,70			1.131,40	1.728,10

#### 4.5.13 - ATIVIDADE DE ELABORAÇÃO RELATÓRIO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS

TAREFA	DIRECIONADOR
Elaborar os Relatórios Prestação de Contas Interno	Número de Documentos

Tarefas / Projeto (Direcionador)	PROJ.A	PROJ.B	PROJ.C	PROJ.D	TOTAL
Elaborar os Relatórios PC Interno		500	100		2500

A atividade de elaboração do relatório financeiro tem como direcionador o número de documentos que compõem cada prestação de contas.

Tarefas / Projeto (Valor R\$)	PROJ.A	PROJ.B	PROJ.C	PROJ.D	TOTAL
Elaborar os Relatórios PC Interno		1.181,70	236,00		1.417,70
Sub-Total		1.181,70	236,00		1.417,70

#### 4.6 - CUSTO POR PROJETO PELA CONTABILIDADE POR ATIVIDADES

Cada projeto absorve parte dos custos das atividades, obtendo-se assim o custo unitário de cada projeto A, B, C e D conforme veremos à seguir:

Atividade/Sub-Processo/Projeto	PROJ.A	PROJ.B	PROJ.C	PROJ.D
Captação dos Recursos	1.233,00	85,00	42,00	406,00
Gestão de Pessoal	1.220,00	4.436,50	36,00	89,00
Gestão Compras	1.773,35	362,00	242,00	-
Gestão Financeira	1.615,00	1.242,00	2.204,00	766,00
Elaboração Relatório Científico	596,70	-	-	1.131,40
Elaboração Relatório Financeiro	-	1.181,70	236,00	-
Total	6.438,05	7.307,20	2.760,00	2.392,40

#### 4.7- ANÁLISE COMPARATIVA DOS RESULTADOS COM O MÉTODO CONVENCIONAL

Pelo resultado obtido podem-se imaginar as distorções cometidas na cobrança da taxa de administração. Caso o projeto A tenha uma receita mensal de R\$ 10.000,00, a taxa cobrada pela FAPEU é de 10% sobre esta receita, o que gera uma taxa de administração de R\$ 1.000,00. Pela necessidade de passar por todas as atividades e pelo grau de complexidade na sua gestão, o projeto provoca à Fundação o custo de R\$ 6.438,05, bem acima da taxa de administração cobrada.

O projeto B teve o custo de R\$ 7.307,20 provocado basicamente pela administração de pessoal, porém suas receitas são da ordem de R\$ 120.000,00, proporcionando à Fundação taxa de administração de R\$ 12.000,00, bem acima dos custos incorridos.

As taxas de inscrição do projeto C proporcionam-lhe receita de R\$ 5.000,00, sendo composta por 25 taxas de inscrição de alunos no valor de R\$ 200,00 cada. A cobrança dessas inscrições e seu controle geram um custo de R\$ 2.760,00, proporcionando à FAPEU uma receita de apenas R\$ 500,00. Verifica-se que o projeto é altamente deficitário e necessita de revisão na taxa de administração da Fundação.

O projeto D tem um custo mensal de R\$ 2.392,40 e gera uma taxa de administração de R\$ 1.500,00 ao mês, obtida sobre uma receita de R\$ 15.000,00.

Apresenta-se a seguir o comparativo entre o sistema atual de cobrança de taxa de administração e os resultados obtidos através da aplicação da contabilidade por atividades no cálculo do custo por projeto:

SISTEMA	PROJETO A	PROJETO B	PROJETO C	PROJETO D
SISTEMA ATUAL	1.000,00	12.000,00	500,00	1.500,00
CPA	6.438,05	7.307,20	2.760,00	2.392,40
DIFERENÇA	(5.438,05)	4.692,80	(2.260,00)	(892,40)

Os quatro projetos selecionados são uma forma de exemplificar o problema da taxa de administração e as distorções do método em vigor. O valor injusto cobrado sobre um determinado projeto pode desestimular o coordenador a continuar com o projeto ou estimulá-lo a procurar outra fundação que cobre taxas menores.

A partir do cálculo do custo por projeto é possível traçar o valor da taxa de administração, usando, além deste, também os direcionadores de receita. O custo é a base para definir o valor, a receita e o grau de complexidade do projeto também devem ser considerados. Porém podem existir projetos cuja receita não cobre os custos, mas sua importância para a Universidade justifica sua



permanência e conseqüentemente a redução por parte da FAPEU do valor da taxa de administração se faz necessária.

Com as informações sobre o custo por projeto existe a possibilidade de comparar custo com receita, com apontamento dos projetos deficitários e superavitários. No projeto deficitário é necessário trabalhar seus custos para tentar minimizar seus efeitos na taxa de administração. Do mesmo modo aponta o projeto superavitário que deve ser preservado com cuidados especiais, buscando a fidelidade do cliente.

A informação fornecida pela contabilidade por atividades permite analisar a rentabilidade dos projetos, com uma visão clara ao gestor sobre a receita e o custo de cada projeto.

Quando a taxa de administração ultrapassar um percentual fixado pela FAPEU sobre a receita do projeto no mês, o programa pode emitir um aviso ao gestor, indicando que o projeto necessita uma revisão em seus custos. As informações geradas pela contabilidade por atividades formam um conjunto de indicadores muito importantes à gestão da Fundação.

A grande vantagem da contabilidade por atividades é evidenciar os custos da complexidade, evitando que projetos de pequenas receitas sejam beneficiados na cobrança da taxa de administração, em detrimento dos projetos com grandes receitas. Ou então, sem prejuízo desses projetos, se estimula a busca de fontes alternativas de recursos que viabilizem, concientemente, amparar esses projetos deficitários em benefício das atividades de pesquisa e extensão da universidade, contando com o retorno social no longo prazo.

Na alocação dos recursos às atividades pode-se notar a perda de parte dos recursos. Essa perda pode ser ocasionada pela ociosidade da MOD, uso ineficiente de equipamentos e recursos, entre outros. A visualização dessas perdas é uma das grandes virtudes da contabilidade por atividades.

## 4.8 - ORÇAMENTO FINANCEIRO

O orçamento financeiro procura acompanhar e controlar as despesas através do plano de contas. A DRE(Demonstrativo do Resultado do Exercício) e o Balanço Patrimonial são as testemunhas se o realizado (real) ocorreu de acordo com o previsto (orçado). O mesmo ocorre com a receita integrada a um orçamento de caixa e ao orçamento de investimentos, estando integrados através do planejamento da empresa. O objetivo é realizar o acompanhamento dos resultados conta por conta conforme veremos a seguir:

Tabela 3 - Orçamento Financeiro da FAPEU referente ao ano de 1982 (último):

RECEITA	VALORES (R\$)
Taxa de Administração	262.680.000,00
Vendas	10.000.000,00
Receita Financeira	1.830.000.000,00
Outras Receitas Operacionais	11.500.000,00
Total das Receitas	
DESPESAS	
Despesas Operacionais	2.114.180.000,00
Despesas Administrativas	550.000.000,00
Despesas Financeiras	1.000.000,00
Despesas com Pessoal	398.000.000,00
Despesas Com Montagem de Projetos	10.700.000,00
Programa Novo Pesquisador	30.000.000,00
Bolsa de Pesquisa Senior	70.000.000,00
Sub-Total	1.059.700.000,00
Despesas Não Operacionais	
Apoio a Eventos/Congressos	15.000.000,00
Apoio a concurso Público UFSC	40.000.000,00
Contribuições e Doações	10.000.000,00
Sub-Total	65.000.000,00
Total das Despesas	1.124.700.000,00
INVESTIMENTOS	
Despesas com Imobilizado	66.000.000,00
Aquisição de Equipamentos	435.560.000,00
Sub-Total	501.560.000,00
SUPERÁVIT PREVISTO	487.920.000,00

Fonte: FAPEU

O problema do orçamento financeiro é a falta de flexibilidade; uma vez definido o ponto de chegada não é possível fugir desse ponto. A dinâmica do novo mercado competitivo exige investimentos relâmpagos das empresas, que muitas vezes não foram previstos no orçamento. É o caso de projetos que para serem aprovados precisam de recursos adicionais. Sendo para tanto necessário uma certa flexibilidade por parte do orçamento.

Outra crítica feita ao orçamento financeiro da FAPEU é a não quantificação dos investimentos, com o número e tipo de equipamento a ser adquirido e a que setor se destina (atividade). O orçamento como apresentado anteriormente pouco contribui para o controle e acompanhamento da gestão. O orçamento demonstrado acima foi o último realizado pela FAPEU.

Para Catelli (1993-43), o orçamento fixo não tem utilidade como instrumento de controle. Na verdade, um orçamento fixo é inadequado para revisão de política e planos. Nas circunstâncias, como no caso da FAPEU com projetos distintos, o orçamento fixo é irrelevante para a solução de problema de controle. Nesse caso, há uma falha em reconhecer e propiciar bases uniformes de comparação

O orçamento financeiro apenas quantifica os recursos a serem gastos conforme plano de contas, sem detalhá-los a nível de atividade hoje recomendada. O orçamento assim elaborado pouco contribui para a gestão, pois não identifica as atividades essenciais à administração dos projetos.

O orçamento estático não permite identificar as variáveis que influem na atuação do gestor e da área de responsabilidade, não evidenciando o resultado do esforço despendido pelo gestor, seja na adaptação às condições que se apresentarem quando da execução dos planos, seja na eficiência com que suas atividades são executadas (Catelli-1993-46).

A grande parte dos orçamentos financeiros não possuem a abrangência necessária ao atual contexto das empresas.

A seguir são definidas as etapas necessárias na elaboração do orçamento por atividades na FAPEU, que é constituído pelo orçamento de receita, orçamento das despesas e o orçamento de investimentos, que culminará no orçamento do resultado que sintetiza as peças orçamentárias acima descritas. A incorporação no trabalho do orçamento de caixa fica inviabilizado, porque a Fundação possui muita variabilidade no recebimento de recursos. Porém, fica aqui ressaltado à necessidade da implantação do fluxo de caixa na FAPEU

## **4.9 – ORÇAMENTO POR ATIVIDADES**

### **4.9.1 - ORÇAMENTO DE RECEITAS**

A receita representa o alicerce do orçamento e é a partir dela que se desencadeiam as demais peças. O orçamento da receita é composto pelas receitas brutas deduzidos os impostos que incidem sobre ela. Como já foi afirmado, aqui é necessário separar a receita de projetos da receita da FAPEU.

A organização do orçamento por atividades começa com a estimativa da receita em curso tendo como base os contratos já assinados e que tenham continuidade no ano em projeção. O orçamento deve incluir o número de contratos já assinados, a frequência de novos projetos, o número de cursos projetados, outros. Além dos fatores mencionados acima deve-se também observar algumas variáveis externas que podem influenciar nessa projeção, como mudanças no cenário nacional e internacional.

O orçamento da receita deve incluir todos os fatores que podem mudar a demanda de projetos do ano em projeção, incluindo a especificação do tipo de projeto.

Veja a seguir um modelo de projeção do orçamento de receita dos projetos com aplicação do orçamento por atividades:

Tabela 4 - Demonstração do orçamento de receita dos projetos.

<b>ORÇAMENTO DE RECEITA DOS PROJETOS</b>			
RECEITA	Ano Anterior		
Receita Projetos Contratados	Mais Provável	Otimista	Pessimista
Projeto A – Repensul	560.000,00	850.000,00	850.000,00
Projeto B – SINE	1.800.000,00	2.400.000,00	1.200.000,00
Projeto C – SIDA	120.000,00	230.000,00	120.000,00
.....			
.....			
Sub-Total	3.500.000,00	4.000.000,00	3.200.000,00
Receita Projetos Novos Projetos			
Projeto M	120.000,00	450.000,00	245.000,00
Projeto N	180.000,00	180.000,00	160.000,00
Projeto O	85.000,00	345.000,00	56.000,00
Projeto P	9.500,00	27.000,00	5.600,00
Projeto Q	295.000,00	668.000,00	14.500,00
.....			
.....			
Sub-Total	16.500.000,00	18.000.000,00	12.000.000,00
(-)Imposto Previstos S/Receita	495.000,00	540.000,00	360.000,00
Total Receita Prevista	16.005.000,00	17.460.000,00	11.640.000,00

Após detalhado estudo projetou-se para o ano seguinte um total de 250 projetos, gerando uma receita anual conforme ilustrado acima (Tabela 3).

A partir da especificação do número de projeto e da receita é possível determinar a demanda de atividades organizacionais necessárias para gerenciá-los.

Projetada a receita dos projetos é elaborado o orçamento da receita própria da FAPEU:

Tabela 5 - Demonstração do orçamento de receita da FAPEU.

<b>ORÇAMENTO DE RECEITA DA FAPEU</b>			
RECEITA	Ano Anterior		
Receita Projetos Contratados	Mais Provável	Otimista	Pessimista
Projeto A – Repensul	42.000,00	46.200,00	37.800,00
Projeto B – SINE	180.000,00	198.000,00	162.000,00
Projeto C – SIDA	17.250,00	18.975,00	15.525,00
.....			
Sub-Total	300.000,00	330.000,00	270.000,00
Receita Projetos Novos Projetos			
Projeto M	9.000,00	9.900,00	8.100,00
Projeto N	12.000,00	13.200,00	10.800,00
Projeto O	4.200,00	4.620,00	3.780,00
Projeto P	2.025,00	2.227,50	1.822,50
Projeto Q	1.087,50	1.196,25	978,75
.....			
Sub-Total	900.000,00	990.000,00	810.000,00
Total Receita Operacional Prevista	1.200.000,00	1.320.000,00	1.080.000,00
RECEITA FINANCEIRA			
Aplicações	600.000,00	660.000,00	540.000,00
<b>TOTAL</b>	<b>1.800.000,00</b>	<b>1.980.000,00</b>	<b>1.620.000,00</b>

A projeção da receita da FAPEU passa a ser importante a partir da projeção do orçamento de investimentos. Fazendo-se uma ponte entre o orçamento da receita da FAPEU é possível determinar o fluxo de caixa e consequentemente a disponibilidade de recursos para as aquisições projetadas no orçamento de investimentos.

#### 4.9.2 - ORÇAMENTO DOS CUSTOS/DESPESAS

O exercício de orçamento continua com a previsão da demanda das atividades organizacionais necessárias para suprir o número de projetos estimados. Foi determinado que as atividades necessárias à gestão dos projetos estimados são as seguintes:

<b>Atividades</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Busca e Processamento das Informações</li> <li>• Divulgação das Informações</li> <li>• Assessoria Técnica</li> <li>• Elaboração do Orçamento Prévio</li> <li>• Elaboração do Projeto</li> <li>• Negociação</li> <li>• Contratação</li> <li>• Liberação</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gestão de Compras</li> <li>• Gestão de Pessoal</li> <li>• Gestão Financeira</li> <li>• Elaboração Relat. Técnico Científico</li> <li>• Elaboração Relat. Prestação Contas</li> <li>• Atividades Apoio Técnico - Informática</li> <li>• Atividades Apoio Administrativo</li> <li>- Direção/Recepção/Limpeza e Conservação/ Serviços de Entrega e Segurança.</li> </ul>

O orçamento por atividades estima a quantidade esperada de todos os geradores de custo das atividades. Por exemplo, com base no número de projetos A é possível estimar a quantidade de atividades que devem ser realizadas durante o próximo período orçado.

No orçamento tradicional as despesas são projetadas por recursos, não discriminando o setor ou departamento que consome tais recursos. A grande mudança do orçamento tradicional para o orçamento por atividade está na projeção das despesas por atividade, como veremos a seguir:

Tabela 6 – Demonstração do Orçamento das Despesas

**ORÇAMENTO DAS DESPESAS**

	Provável	Otimista	Pessimista
Despesa Operacional			
Atividade Busca			
Processamento Dados			
Mão de Obra Direta	826,00	743,40	908,60
Material de Expediente	251,00	225,90	276,10
Jornal e Revista	200,00	180,00	220,00
Treinamento (20 horas)	100,00	90,00	110,00
Outras	75,00	67,50	82,50
.....			
Atividade de Divulgação			
Mão de Obra Direta	826,00	743,40	908,60
Material de Expediente	251,00	225,90	276,10
Jornal e Revista	200,00	180,00	220,00
Treinamento (20 horas)	100,00	90,00	110,00
Outras	55,00	49,50	60,50
.....			
Atividade Elaboração Projetos			
Mão de Obra Direta	1.652,00	1.486,80	1.817,20
Material de Expediente	502,00	451,80	552,20
Jornal e Revista	50,00	45,00	55,00
Treinamento (20 horas)	100,00	90,00	110,00
Viagens e Hospedagens	250,00	225,00	275,00
Outras	25,00	22,50	27,50
.....			
Atividade Gestão Financeira			
Mão de Obra Direta	9.910,00	8.919,00	10.901,00
Material de Expediente	502,00	451,80	552,20
Treinamento (20 horas)	800,00	720,00	880,00
Sistema Automação	1.600,00	1.440,00	1.760,00
Cheques			
Depreciação	4.000,00	3.600,00	4.400,00
.....			
Demais Atividades	58.638,50	52.774,65	64.502,35
Sub-Total	80.913,50	72.822,15	89.004,85
Despesas Não Operacionais			
Atividade Elaboração Projetos			
Despesas Montagem Novos Projetos	20.000,00	18.000,00	22.000,00
Apoio Eventos e Congressos	5.000,00	4.500,00	5.500,00
Atividade de Apoio – Administrativo	10.000,00	9.000,00	11.000,00
Sub-Total	35.000,00	31.500,00	38.500,00
<b>Total</b>	<b>115.913,50</b>	<b>104.322,15</b>	<b>127.504,85</b>



### 4.9.3 - ORÇAMENTO DE INVESTIMENTOS

Os investimentos são projetados diretamente na atividade que necessitar de equipamentos, computadores, outros. De acordo com investimentos fixados no planejamento, direcionado os recursos as atividades essenciais da FAPEU que necessitam de melhorias. Minimizando-se os custos das atividades consequentemente está se reduzindo os custos para os projetos.

O valor dos investimentos é fixado diretamente na atividade conforme veremos a seguir:

Tabela 7 – Demonstração do Orçamento de Investimentos

#### ORÇAMENTO DE INVESTIMENTOS

Atividade	Provável	Pessimista	Otimista
Atividade Busca Processamento Dados			
Computadores (2) - Pentium 333	2.700,00	2.970,00	2.430,00
Impressoras (2) - deskjet 890	700,00	770,00	630,00
Móveis (2) - Mesa de Digitação	1.800,00	1.980,00	1.620,00
Móveis (2) – Cadeira	190,00	209,00	171,00
.....			
Atividade de Divulgação			
Painéis Eletrônicos (2)	1.800,00	1.980,00	1.620,00
Máquina de Xerox(1)	800,00	880,00	720,00
.....			
Atividade Elaboração Projetos			
Computadores (1) - Pentium 333	1.350,00	1.485,00	1.215,00
.....			
Atividade Gestão Financeira			
Máquina P/Digitação de Cheques	650,00	715,00	585,00
Computadores (1) - Pentium 333	1.350,00	1.485,00	1.215,00
.....			
<b>Total</b>	<b>11.340,00</b>	<b>12.474,00</b>	<b>10.206,00</b>

#### 4.9.4 - ORÇAMENTO DE CAIXA

O desenvolvimento do orçamento de caixa envolve uma projeção das entradas e saídas prováveis, permitindo à Fundação avaliar sua provável situação financeira futura, projetando as variações possíveis na receita, custos e investimentos. Esta avaliação é útil para indicar excessos ou necessidades de fundos, como melhor coordenar e controlar a posição financeira.

O orçamento de caixa poder ser preparado através do fluxo de caixa tradicional em que são relacionadas as entradas e saídas de caixa previstas.

#### 4.9.5 - ORÇAMENTO DO RESULTADO

Todas as receitas e despesas geradas em cada peça orçamentária são reunidas para projetar o resultado. Esta projeção permite a análise e a avaliação dos resultados que são alcançados através do planejamento.

Tabela 8 – Demonstração do Orçamento do Resultado

<b>RECEITA</b>			
	Mais Provável	Otimista	Pessimista
Receita Projetos Contratados			
Projeto A - Repensul	42.000,00	46.200,00	37.800,00
Projeto B - SINE	180.000,00	198.000,00	162.000,00
Projeto C - SIDA	17.250,00	18.975,00	15.525,00
.....		-	-
.....		-	-
Sub-Total	300.000,00	330.000,00	270.000,00
Receita Projetos Novos Projetos		-	-
Projeto M	9.000,00	9.900,00	8.100,00
Projeto N	12.000,00	13.200,00	10.800,00
Projeto O	4.200,00	4.620,00	3.780,00
Projeto P	2.025,00	2.227,50	1.822,50
Projeto Q	1.087,50	1.196,25	978,75
.....		-	-
.....		-	-
Sub-Total	900.000,00	990.000,00	810.000,00
Total Receita Operacional Prevista	1.200.000,00	1.320.000,00	1.080.000,00
<b>RECEITA FINANCEIRA</b>			

Aplicações	600.000,00	660.000,00	540.000,00
<b>TOTAL DA RECEITA</b>	<b>1.800.000,00</b>	<b>1.980.000,00</b>	<b>1.620.000,00</b>
Despesa Operacional			
Atividade Busca Processamento Dados			
Mão de Obra Direta	826,00	743,40	908,60
Material de Expediente	251,00	225,90	276,10
Jornal e Revista	200,00	180,00	220,00
Treinamento (20 horas)	100,00	90,00	110,00
Outras	75,00	67,50	82,50
.....			
Atividade de Divulgação			
Mão de Obra Direta	826,00	743,40	908,60
Material de Expediente	251,00	225,90	276,10
Jornal e Revista	200,00	180,00	220,00
Treinamento (20 horas)	100,00	90,00	110,00
Outras	55,00	49,50	60,50
.....			
Atividade Elaboração Projetos			
Mão de Obra Direta	1.652,00	1.486,80	1.817,20
Material de Expediente	502,00	451,80	552,20
Jornal e Revista	50,00	45,00	55,00
Treinamento (20 horas)	100,00	90,00	110,00
Viagens e Hospedagens	250,00	225,00	275,00
Outras	25,00	22,50	27,50
.....			
Atividade Gestão Financeira			
Mão de Obra Direta	9.910,00	8.919,00	10.901,00
Material de Expediente	502,00	451,80	552,20
Treinamento (20 horas)	800,00	720,00	880,00
Sistema Automação Cheques	1.600,00	1.440,00	1.760,00
Depreciação	4.000,00	3.600,00	4.400,00
.....			
Demais Atividades	58.638,50	52.774,65	64.502,35
Sub-Total	80.913,50	72.822,15	89.004,85
Despesas Não Operacionais			
Atividade Elaboração Projetos			
Despesas Montagem Novos Projetos	20.000,00	18.000,00	22.000,00
Apoio Eventos e Congressos	5.000,00	4.500,00	5.500,00
Atividade de Apoio – Administrativo	10.000,00	9.000,00	11.000,00
Sub-Total	35.000,00	31.500,00	38.500,00
<b>TOTAL DA DESPESAS</b>	<b>115.913,50</b>	<b>104.322,15</b>	<b>127.504,85</b>
<b>SUPERÁVIT</b>	<b>1.684.086,50</b>	<b>1.875.677,85</b>	<b>1.492.495,15</b>

#### **4.9.6 - VANTAGENS DO ORÇAMENTO POR ATIVIDADES**

Ao elaborar o orçamento é possível fazer várias simulações: otimista, realista e pessimista, sendo que os gestores podem optar pela alternativa que melhor expresse a realidade da Fundação. Ou alterar a simulação diante de situações inesperadas.

A flexibilidade na utilização do orçamento é fundamental, pois, o mesmo deve servir como um guia que indica a direção a ser seguida. O orçamento evita os gastos desordenados e sem critérios ou em atividade que não agregam valor ao clientes, avaliando as atividades que realmente necessitam de melhorias ou que estejam com seus custos muito elevados.

Incentiva a participação de todos os empregados na sua elaboração, discutindo seus efeitos no sentido de melhorar a gestão dos projetos, integrando todo o processo da Fundação.

Na elaboração do orçamento a FAPEU é possível alocar de forma mais eficaz os recursos, como empregados, tecnologia, ativo imobilizado, outros, além de permitir a identificação(projeção) dos recursos alocados para cada atividade e como estes gastos estão contribuindo para maximizar as oportunidades dos seus projetos e clientes.

O orçamento por atividades é instrumento valioso para impulsionar o crescimento da Fundação e promover apoio às atividades da UFSC, dentro do mais elevado conteúdo ético e moral.

A contribuição do orçamento por atividades reside nas informações que propicia à tomada de decisão a ser efetivada pelo gestor no exercício de suas atividades e na evidenciação de sua contribuição ao resultado econômico da Fundação.

Para Kaplan (1998-336), o orçamento por atividades é um exercício simples. A Fundação terá que especificar muitos outros detalhes sobre o suprimento das demandas dos projetos, sobre a eficiência subjacente de todas as atividades organizacionais e sobre o padrão de dispêndio e oferta dos recursos individuais. Quando o orçamento por atividades for realizado com sucesso, entretanto, os gerentes terão maior controle sobre a estrutura de custos, e em particular mais controle sobre os custos dos projetos.

Para ele o orçamento por atividades deve fazer parte de qualquer sistema, para reduzir as demandas de recurso e, diminuir o dispêndio deste, para que a oferta de recursos corresponda às futuras demandas do recurso.

Além de possibilitar a análise de simulação e a projeção do preço de transferência, os gerentes utilizam o orçamento por atividades para prever a oferta de recursos e os níveis de dispêndio para os futuros períodos, assim como para calcular os custos futuros esperados de projetos, serviços e clientes. Um recurso interessante que deve ser utilizado junto com o orçamento por atividades é a análise de simulação, que ajuda os gerentes a prever as conseqüências de suas decisões sobre projetos e clientes. Tais decisões, tomadas no período anual, têm importantes implicações para as futuras mudanças nos níveis de atividade.

Com o cálculo dos custos previstos para o próximo ano, com base nos dados sobre despesas orçadas, volume de projetos projetados e utilização das atividades, essa abordagem permite o cálculo do custo por projeto de maneira previsível ao longo do ano e elimina as flutuações causadas por variações no dispêndio ou no uso dos recursos.

## **4.10 – GESTÃO POR ATIVIDADES**

A gestão por atividades apoia-se no planejamento, execução e mensuração do custo das atividades para obter vantagens competitivas; utiliza a contabilidade por atividades (Martins, 1996).

Inúmeros autores consideram a gestão por atividades como a maior vantagem da contabilidade por atividades em relação aos métodos tradicionais. Bornia (1995) ressalta que “a identificação dos custos com as atividades da empresa é uma maneira de se medir desempenho, pois torna-se possível reconhecer quais atividades estão influenciando significativamente nos gastos da empresa. Isto é importante pois, a partir desta informação, a gerência pode planejar e executar ações de controle sobre atividades específicas, superando problemas de sistemas tradicionais, onde a análise sobre os custos apontava, no máximo, para um departamento, dificultando muito o controle.”

### **4.10.1 – FINALIDADES DA GESTÃO POR ATIVIDADES**

A gestão por atividades possui inúmeras finalidades as quais serão mencionadas abaixo:

- Eliminação de Atividades Supérfluas

O primeiro passo para a redução de gastos consiste na identificação e eliminação das atividades superfluas executadas na Fundação. Quando da aplicação do modelo ficou evidente que a FAPEU possui inúmeras atividades inúteis.

- Redução do Tempo ou dos Recursos Empenhados no Cumprimento das Atividades

Uma vez identificadas as principais atividades obrigatoriamente desempenhadas na gestão dos projetos, procede-se uma análise a fim de reduzir o tempo ou os recursos aplicados em sua execução. Sempre existe uma forma de melhorar o desempenho de uma tarefa.

- Seleção das Atividades de Custo mais Baixo

Quando no processo de gestão dos projetos da FAPEU, há atividades alternativas, uma análise criteriosa deve ser feita para que seja selecionada e adotada a atividade de menor custo para os projetos.

- Múltipla Utilização de Atividades

Projetos semelhantes ensejam atividades comuns. Assim, sempre que existirem projetos com necessidades específicas, deve-se pensar na múltipla utilização das atividades. Isto significa que, projetos novos, deve-se tentar maximizar o número de componentes comuns aos projetos existentes.

A gestão por atividades permite avaliar a capacidade das várias atividades, em termos de número de transações potenciais, podem ser analisadas dentro do campo de informações da contabilidade por atividades, permitindo um acompanhamento mais detalhado das atividades mais relevantes. Trabalhando-se com as capacidades, obtém-se o conceito de ociosidade da atividade, sendo possível a quantificação das perdas; o controle das perdas fica facilitada com a mensuração por atividade (Bornia, 1995).

## 2.10.2 – APLICAÇÃO DE PROGRAMAS DE MELHORIA

Para Kaplan (1998), grandes avanços são obtidos através da gestão por atividades em conjunto com outros programas de melhoria contínua como o TQM e a reengenharia para:

- Desenvolver uma Descrição de Caso

Os gerentes talvez não tenham consciência das diversas oportunidades disponíveis de redução de custos e aumento da eficiência de atividades e processos. Nas organizações atuais, uma proporção cada vez maior de despesas organizacionais está associada a atividades indiretas e de apoio e a mesma atividade e processo de negócio é afetada pelas atitudes tomadas em muitos departamentos e funções diferentes.

Para dar prioridade a certas melhorias, os gastos podem ser quantificados em categorias, avaliando por exemplo gastos em atividades ineficientes e em atividades de detecção e correção de defeitos na gestão dos projetos.

A contabilidade por atividades pode proporcionar também uma base para o *benchmarking*, tanto interna quanto externamente. A consciência de que os custos da atividade não condizem com os das outras fundações de amparo pode indicar onde uma unidade deveria concentrar a melhoria de seus processos.

O primeiro benefício da análise de uma atividade decorre da classificação de despesas da atividade por oportunidades de melhoria dos custos. As melhorias surgem após a total reconcepção de processos ou pela melhoria da qualidade e do desempenho dos processos existentes. A classificação da atividade permite que os gerentes vejam quanto de suas atuais despesas operacionais ocorrem em processos ineficientes e de baixa qualidade.



- Definir Prioridades

Sem as informações obtidas com a análise da atividade, os gerentes talvez pouco focalizem seus programas de melhoria nas atividades e processos de negócios que oferecem maior potencial de recompensa.

As melhorias devem ser feitas em atividades e processos onde existe maior oportunidade de reduções substanciais de custos. A contabilidade por atividades identifica essas melhorias. Os gerentes podem então utilizar essas informações para definir prioridades para programas de TQM e reengenharia que, se bem sucedidos, proporcionarão benefícios financeiros substanciais e quantificáveis à fundação de amparo.

- Oferecer Justificativas de Custo

Com as informações da contabilidade por atividades, os gerentes passam a ter informações precisas e, com essas informações sugerir projetos de economia de custos ou melhoria do processo. Anteriormente, os investimentos eram realizados baseando-se nos instintos dos gerentes, que ficavam na esperança de identificar o que valeu a pena fazer.

- Monitorar os Benefícios

A partir das informações iniciais da contabilidade por atividades foram realizadas as melhorias utilizando-se o ABM e a reengenharia, conforme descrito anteriormente. A contabilidade por atividades favorece o acompanhamento e pode-se então verificar se as melhorias feitas estão gerando benefícios em termos reais de redução de recursos.

- Avaliar o Desempenho para a Melhoria Contínua

A definição de melhoria dos processos é mais bem realizada dentro da base conceitual do *balanced scorecard*. A abordagem *balanced scorecard* à melhoria do desempenho identifica e destaca os processos mais importantes para

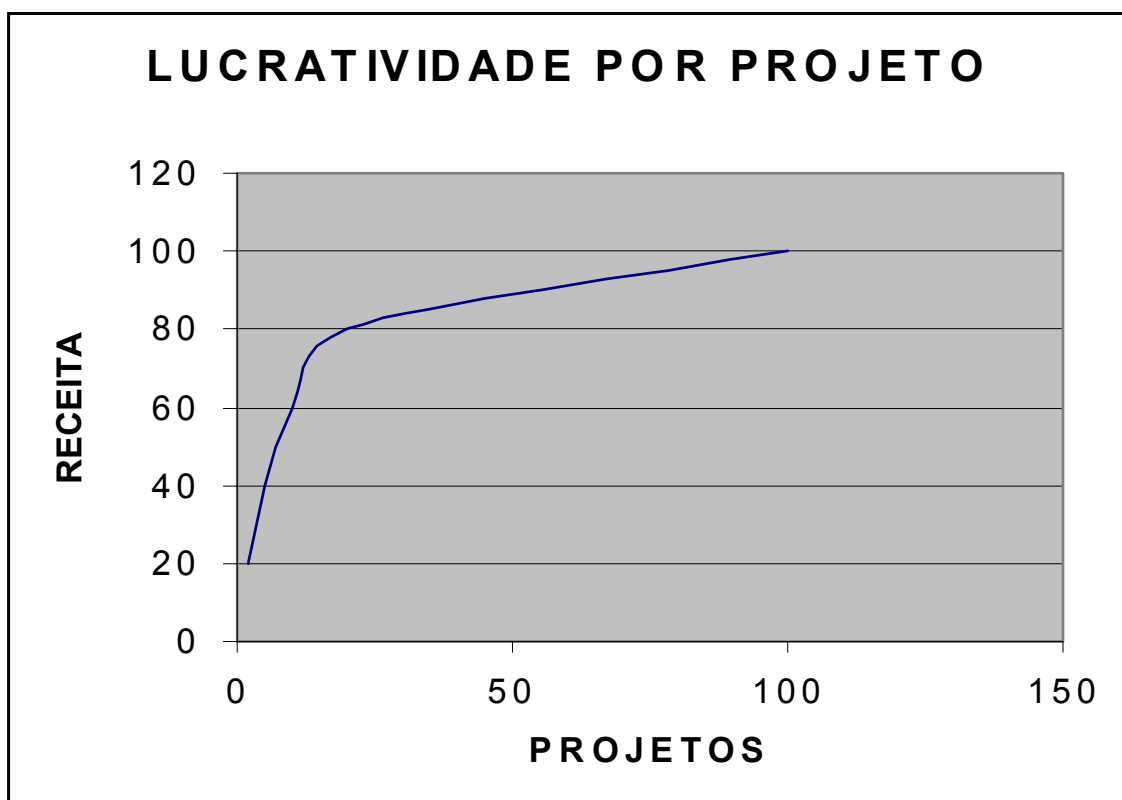
o sucesso estratégico. Esses processos são identificados não apenas por seu potencial de redução de custos, mas também por sua capacidade de suprir expectativas dos clientes almejados. Talvez o melhor uso das informações da contabilidade por atividades para a melhoria de processos ocorra após a identificação desses processos inteiramente novos, muitas vezes é melhor projetar um processo novo do que tentar melhorá-lo.

A gestão por atividades também engloba decisões sobre:

- mix de projetos e definição da taxa de administração;
- relacionamento com os clientes;
- seleção e relacionamentos com fornecedores;
- elaboração de novos projetos.

Primeiramente, são inúmeras as informações disponibilizadas pela contabilidade por atividades relacionados ao mix de projetos e definição da taxa de administração.

Com o cálculo do custo por projeto é possível estabelecer a lucratividade por projeto. O gráfico a seguir mostra a regra dos 20-80 associada as atividades de negócios; 20 por cento dos projetos geram cerca de 80 por cento da receita:



As informações relacionados aos projetos vão possibilitar inúmeros benefícios às fundações de amparo quando seus gerentes tomarem decisões baseadas nas informações da contabilidade por atividades.

Após relacionar os projetos mais lucrativos, relaciona-se os custos dos clientes, para os gerentes terem um número ainda maior de oportunidades de aumentar a lucratividade da fundação de amparo. Entre essas oportunidades estão: proteger os atuais clientes altamente lucrativos; redefinir as taxas de administração caras; elaborar e captar recursos de projetos de custo baixo; negociar a taxa quando o projeto é interessante e tentar captar clientes lucrativos dos concorrentes.

A terceira informação está relacionada a administração dos fornecedores com objetivo de reduzir os custos de aquisição de material para a fundação de amparo como para os projetos. Esses custos podem ser reduzidos comprando: em grandes quantidades; fornecedores confiáveis; pesquisa de preços; frete barato e pagamento via transferência eletrônica de fundos.

Em último, a fundação de amparo deve incentivar projetos que geram maior retorno. Por meio da análise, os gerentes têm as melhores oportunidades de redução de custos durante a elaboração de novos projetos.

#### **4.10.3 - EXEMPLOS DE ANÁLISE DAS ATIVIDADES**

A grande vantagem da contabilidade por atividades é a possibilidade da análise das atividades, com a verificação do grau de contribuição de cada atividade nos custos totais. O melhor entendimento das atividades e seus reflexos sobre os custos permite reduzir seus efeitos sobre o projeto.

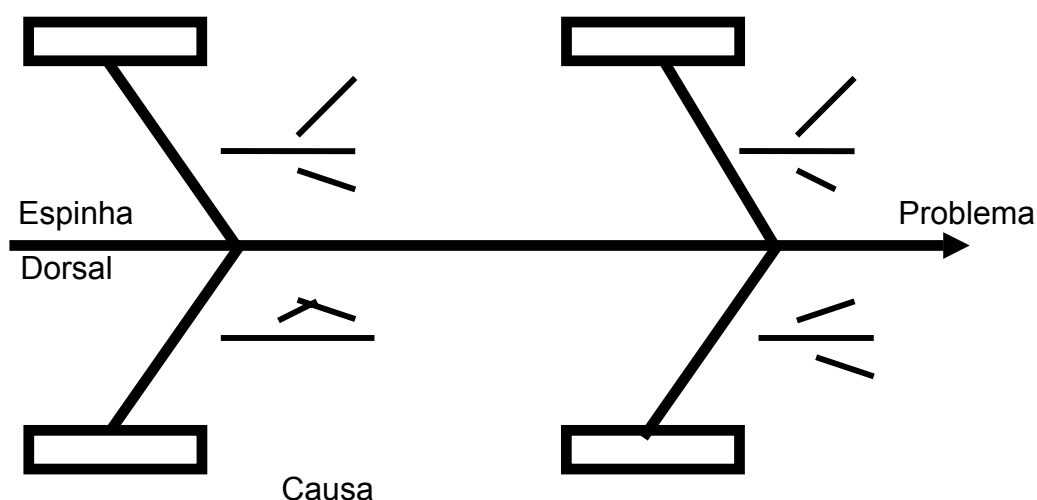
O desempenho da FAPEU está particularmente ligado à melhoria e à simplificação das atividades e tarefas, como também permite melhor aproveitamento dos recursos. A visão horizontal do negócio amplia o entendimento dos sub-processos e atividades e torna possível uma visão além dos tradicionais departamentos ou setores que limitavam os gestores anteriormente.

A atividade ultrapassa os setores, melhorando a comunicação entre direção e empregados. A contabilidade por atividades auxilia os empregados a ver com mais clareza os efeitos de seu trabalho no processo de gestão do projeto, sendo possível corrigir eventuais falhas que ocorram no processo.

Pode-se dispor ainda de informações sobre ociosidade da MOD, com definição exata de onde e quando há desperdício de MOD. Isto possibilita ao gestor tomar decisões no sentido de equacionar o problema, melhorando a eficiência da Fundação.

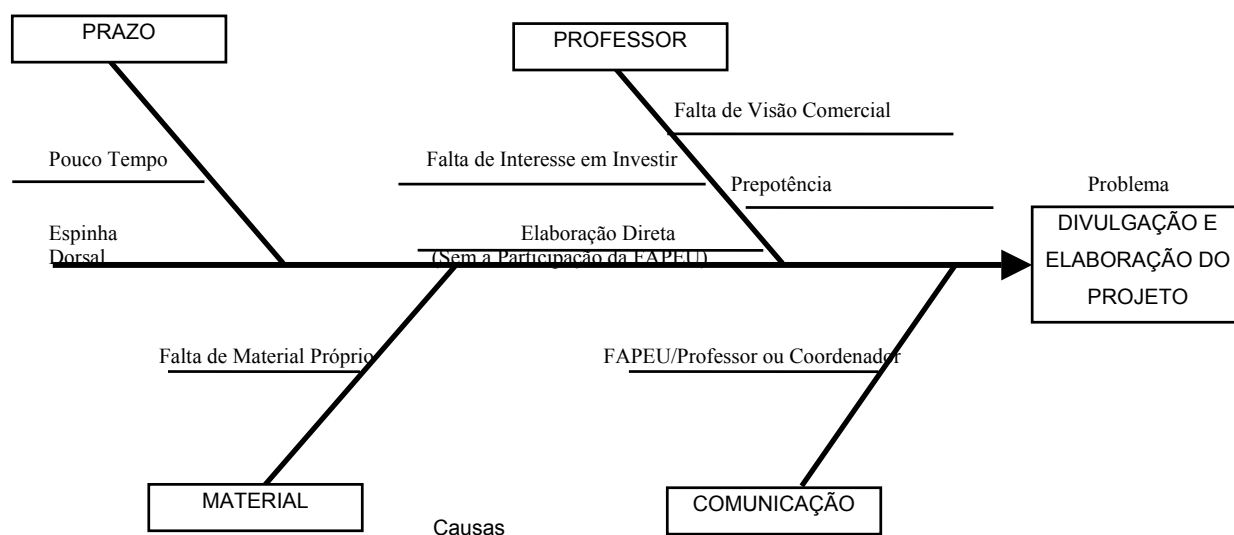
Para analisar as atividades é conveniente usar o diagrama de Kaoru Ishikawa, também conhecido como diagrama de causa - efeito.

Figura 19 - Diagrama de Ishikawa ou Diagrama de Causa - Efeito:



A seguir é realizada uma análise de algumas atividades usando o diagrama com objetivo de aperfeiçoar a atividade, melhorando a otimização dos recursos com a finalidade de reduzir os custos para o projeto.

- ATIVIDADE DE DIVULGAÇÃO DAS INFORMAÇÕES



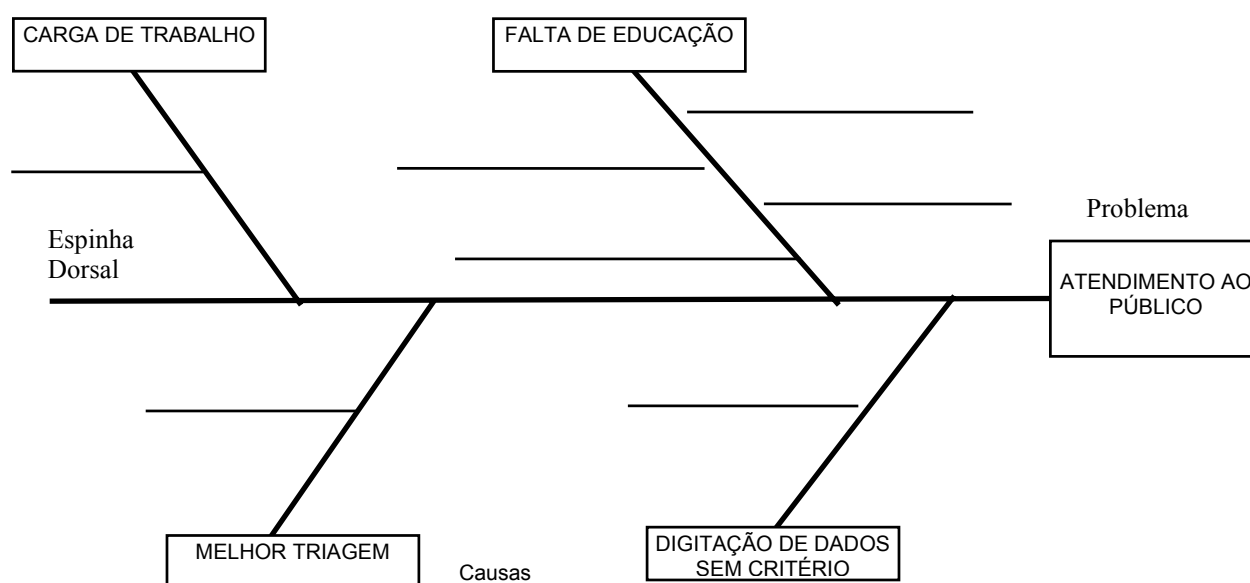
Quando da abertura de uma linha de crédito especial, a FAPEU encontra certa dificuldade para fazer chegar aos professores interessados esta informação. O projeto pode dispensar várias áreas do conhecimento, isto demanda tempo

para reunir tais profissionais. Isto ocorre porque a FAPEU não dispõe de um canal apropriado para divulgar as informações com a agilidade necessária.

A elaboração do projeto exige visão comercial para sua permanência por mais tempo. Por exemplo, o órgão financiador pode investir na construção de um laboratório, equipamentos necessários, entre outros, mas ao operar, o laboratório é obrigado a gerar alguma receita que cubra pelo menos os custos de sua manutenção.

Outro problema que ocorre com frequência é o professor elaborar o projeto diretamente com o órgão financiador, para transferi-lo posteriormente à FAPEU. Tais projetos costumam gerar problemas de prestação de contas, pois estão fora dos padrões e há uma falta de informação sobre o critério de gastos dos recursos e prazos para prestação de contas.

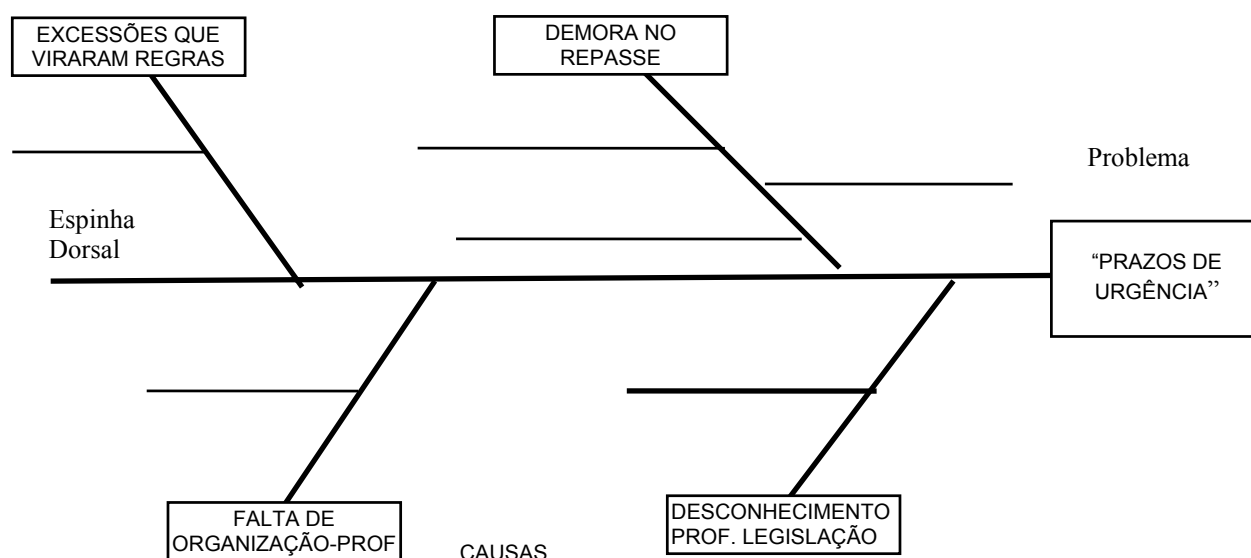
- ATIVIDADE DE APOIO ADMINISTRATIVO - RECEPÇÃO



A recepção é uma atividade necessária à Fundação, porém não agrega valor ao projeto. Seu efeito sobre o custo do projeto deve ser amenizado ao máximo, sem proporcionar queda na qualidade do atendimento. A recepção é o cartão de visita da empresa, o seu bom funcionamento propicia a satisfação do cliente.

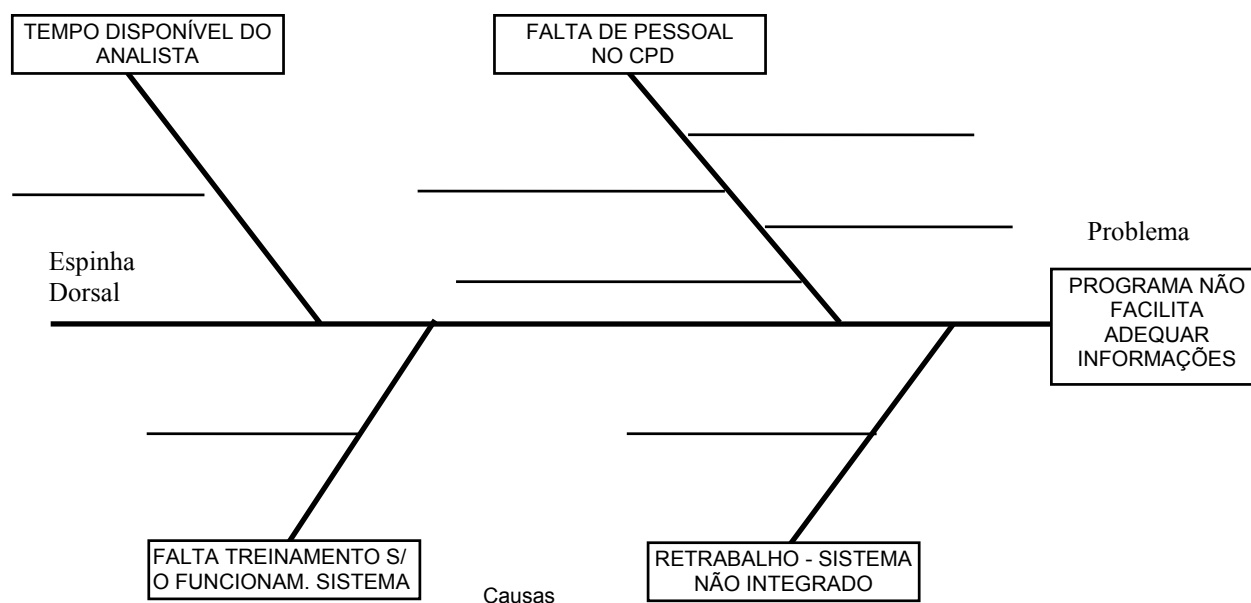
Ao efetuar o cadastro dos documentos que chegam à FAPEU, a recepção não segue um padrão, sendo muito difícil uma consulta posterior. Além disto é necessário digitar todos os documentos nos outros setores da Fundação.

- ATIVIDADE DE ELABORAÇÃO DE RELATÓRIO TÉCNICO



O desconhecimento dos requisitos de gastos dos recursos pelos professores e pela própria FAPEU acaba causando problemas futuros na aprovação da prestação de contas. Cada projeto tem finalidades e objetivos próprios, bem como formas de utilização dos recursos, o que de certa forma confunde os empregados e coordenadores pelas muitas exceções ou exigências embutidas em cada projeto.

- ATIVIDADE DE APOIO TÉCNICO - INFORMÁTICA

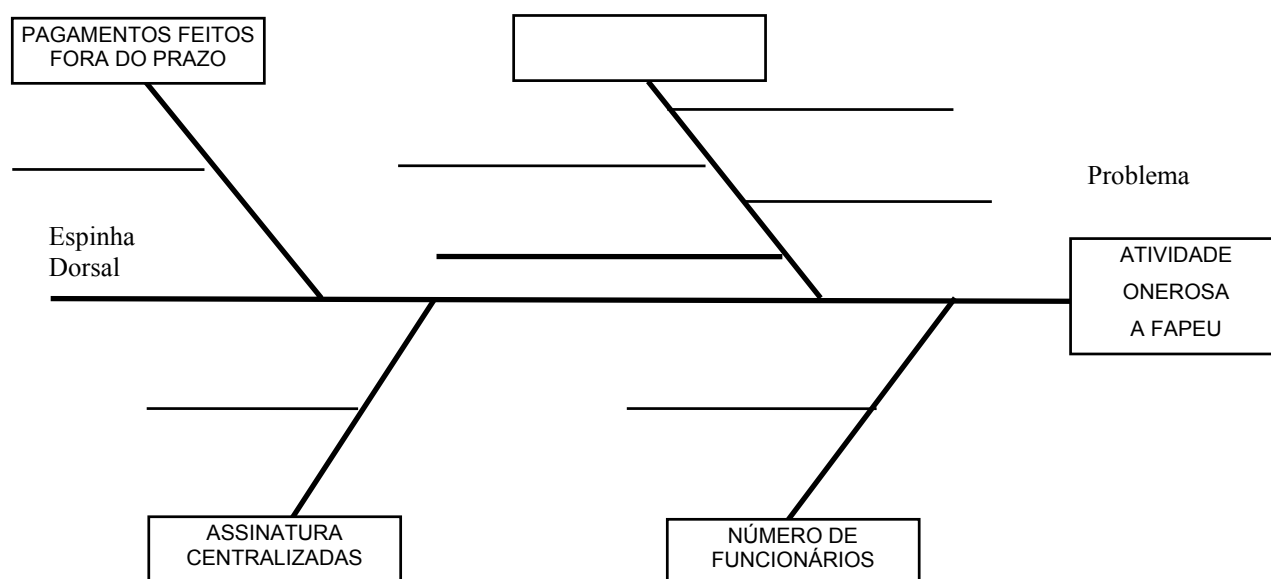


A FAPEU investiu maciçamente na elaboração de novo programa com o propósito de melhorar as informações e otimizar os recursos evitando o “retrabalho”. O novo programa necessita de profissionais que conheçam o processo e não apenas o setor, pois o programa ultrapassa os setores, integrando as diversas atividades da FAPEU.

A visão do processo evita a criação de diversos cadastros em diferentes setores, muitas vezes com os mesmos dados e informações. Nesses casos uma atividade completa outra, utilizando-se o mesmo cadastro para as diferentes atividades, sendo a agregação de novas informações necessárias à atividade específica.



## • ATIVIDADE DE APOIO ADMINISTRATIVO – SERVIÇOS DE ENTREGA



Serviço de entrega é uma das atividades de apoio administrativo que não agrega valor aos olhos do cliente, portanto seus efeitos sobre o custo total da FAPEU devem ser minimizados. A atividade não deve ser completamente eliminada, mas reduzida, já que não é essencial à gestão dos projetos.

A desorganização nos pagamentos e na entrega de documentos acaba gerando gasto elevado, porque são necessários dois entregadores (motoristas) para levar os devidos pagamentos aos bancos e empresas.

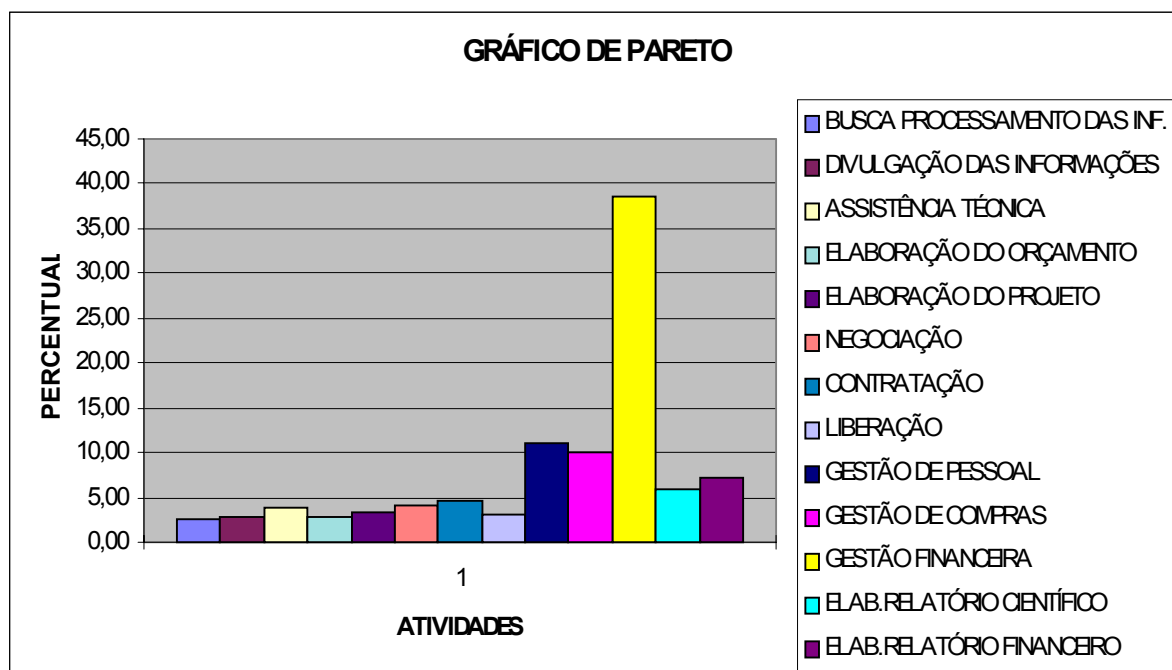
Muitos dos problemas aqui citados são comuns nas empresas. Informatiza-se as atividades e tarefas, dando maior rapidez e segurança as informações e, continua-se a utilizar a forma manual de controlar as operações. Todos os recursos gastos para informatizar acabam não gerando os resultados esperados, porque não se efetiva o programa, devido a falta de treinamento dos empregados e a manutenção de antigos procedimentos.

Outra análise muito importante é a Análise de Pareto, que permite verificar as atividades responsáveis pelo consumo dos recursos, como veremos a seguir:

<b>ATIVIDADES</b>	<b>VALOR TOTAL</b>	<b>PERCENTUAL %</b>
BUSCA E PROCESSAMENTO DAS INF.	2.182,50	2.70
DIVULGAÇÃO DAS INFORMAÇÕES	2.202,20	2.72
ASSISTÊNCIA TÉCNICA	3.216,00	3.97
ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO	2.266,00	2.80
ELABORAÇÃO DO PROJETO	2.733,50	3.38
NEGOCIAÇÃO	3.313,20	4.10
CONTRATAÇÃO	3.667,50	4.53
LIBERAÇÃO	2.477,60	3.06
GESTÃO DE PESSOAL	8.872,50	10.97
GESTÃO DE COMPRAS	8.063.50	9.97
GESTÃO FINANCEIRA	31.202,00	38.56
ELAB.RELATÓRIO CIENTÍFICO	4.808,50	5.94
ELAB.RELATÓRIO FINANCEIRO	5.908,50	7.30
TOTAL	80.913,50	100

Esta análise permite, em termos de percentual verificar o consumo dos custos das atividades pelos projetos como também a composição em termos de percentual dos recursos nas atividades.

Como podemos verificar as atividades de elaboração de relatório científico / financeiro e de gestão financeira consomem 52% dos recursos, sendo que as três atividades formam o setor financeiro / contábil no atual organograma da FAPEU.



A contabilidade por atividades permite também análise comparativa dos custos das atividades, consumo dos recursos, entre outros. A criação de um quadro de indicadores auxilia o gestor no acompanhamento e controle das operações.

Um exemplo da aplicação da análise comparativa na FAPEU é em relação ao número de notas fiscais emitidas pode ser utilizado para avaliar a eficiência, servindo como medida de desempenho ou performance. Caso no mês anterior tenham sido emitidas 10 e no atual apenas 5 notas fiscais, o gestor tem uma medida de valor indicando-lhe a redução do número de emissões de notas fiscais e possivelmente também uma redução na receita.

Para análise dos dados e busca de soluções podem ser utilizadas, além das citadas anteriormente, outras ferramentas de análise e visualização do processo. A seguir apresentar-se-à a descrição de algumas técnicas de auxílio na organização de informações e soluções:

**Diagrama de fluxo de dados:** o diagrama de fluxo de dados permite a visualização do processo em termos de seus comportamento dentro da organização, suas entradas e saídas e seus relacionamentos com outros processos.

**Análise de valor:** é uma metodologia que busca identificar as expectativas dos clientes e relacionar a forma como as atividades de um processo contribuem para a satisfação de clientes internos e externos.

**Análise funcional:** cada atividade desenvolvida em um processo deve ter uma função bem definida, no sentido de contribuir para obtenção dos objetivos da Fundação.

**Análise da eficiência do ciclo do processo:** a eficiência do ciclo do processo se obtém através da divisão do tempo de processamento pelo tempo total necessário para produzir uma saída.

**Brainstorming:** é uma técnica que visa a geração de idéias. Por um período de tempo, normalmente 30 minutos, a equipe de melhoria trabalha na elaboração de soluções para determinado problema encontrado.

**Matriz de decisão:** o método consiste em estipular critérios para escolha de determinado assunto e classificar atividades segundo critérios.

Atividades	Gravidade A	Urgência B	Tendência C	Prioridade A X B X C
Atividade 1	5	3	3	45
Atividade 2	3	3	3	27
Atividade 3	1	1	1	1

**Diagrama de blocos:** serve para visualizar os processos existentes de uma forma macro e também pode conter o fluxo das operações, suas entradas e saídas. Muitas outras técnicas podem ser utilizadas, sendo importante para a Fundação escolher aquelas que mais se adaptam à situação atual. O uso de ferramentas adequadas para a busca de soluções contribui para a obtenção de um bom plano de trabalho.

## **CAPÍTULO 5**

### **5 - CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES**

#### **5.1 – CONCLUSÕES**

O objetivo geral deste trabalho é propor a aplicação da contabilidade por atividades nas fundações de amparo à pesquisa e extensão. Nele são apresentados conceitos, dados e um modelo de contabilidade por atividades que auxilia as fundações a se tornarem mais competitivas e eficientes no amparo às atividades de pesquisa e extensão das Instituições Federais de Ensino Superior.

Os objetivos específicos foram também plenamente atingidos. Primeiramente, analisou-se a atual organização das fundações de amparo, evidenciando sua origem e sua evolução, a partir de estudos realizados pelo Grupo de Trabalho do MEC. Estudaram-se seus clientes e detalharam-se os diferentes projetos gerenciados pelas fundações de amparo, além de proceder-se a análise crítica do atual modelo organizacional.

Na seqüência, foi proposta a aplicação do modelo de contabilidade por atividades para as fundações de amparo, com base em incursão teórica sobre o modelo, detalhando-se recursos, atividades e direcionadores de custos. Também propôs-se para as fundações de amparo nova estrutura organizacional, com processo decisório totalmente descentralizado, flexibilidade na tomada de decisões e maior participação dos empregados na gestão da instituição. A nova organização baseada na gestão por atividades torna-se mais ágil e voltada para a sociedade, o que resulta em posição competitiva fortalecida diante das mudanças e da autonomia universitária, ao mesmo tempo em que contribui para a melhoria da eficácia social da universidade.

Por último, na dissertação foi desenvolvido o estudo de caso na FAPEU, o qual confirmou as hipóteses do trabalho, permitindo o cálculo do custo por projeto com a fixação de taxa de administração diferenciada. A comparação dos resultados comprovou que o sistema convencional atualmente usado é injusto e pode comprometer a sobrevivência da FAPEU.

O modelo demonstrou ser possível visualizar a receita por projeto com apontamento dos deficitários e dos superavitários. A informação permite determinar a rentabilidade por projeto e identificar os clientes mais lucrativos e aqueles que precisam de amparo para a sua viabilização através de fontes alternativas de recursos.

A utilização do modelo comprovou ainda ser possível a economia de recursos com a racionalização das atividades, porque evidencia os gastos através de medidas de desempenho para as diferentes atividades gerenciadas, que são simplificadas para melhor aproveitamento dos recursos. Ele auxilia com medidas de valor a implantação de outros programas de melhoria contínua.

O fato de existirem critérios prévios para gastos melhora a otimização e a aplicação dos recursos na FAPEU. Isso gera inúmeros benefícios à Fundação e aos projetos gerenciados porque melhor direciona os investimentos nas atividades essenciais e reduz os montantes de recursos necessários para a concretização dos objetivos específicos.

Com o aprimoramento das informações relacionadas aos projetos é possível visualizar a um nível de detalhes recomendável. Com informações em tempo real e precisas é possível satisfazer melhor os clientes.

Acredita-se que o presente estudo possa contribuir para a efetiva melhoria das fundações de amparo, com ganhos em qualidade, transparência, eficiência, eficácia e economia, atendendo assim melhor seus preceitos sociais.

## **5.2 – RECOMENDAÇÕES**

Recomenda-se para trabalhos futuros, testar o modelo do cálculo da taxa de administração e medir seus impactos na gestão da Fundação.

Analisar o comportamento humano nas fundações de amparo relacionado à implantação da contabilidade por atividades, um tema amplo e de grande potencial para a realização de outros estudos correlatos.

Recomenda-se também a elaboração do fluxo de caixa para as fundações de amparo.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMAT, Joan M. Controle Estratégico em Um Contexto Competitivo. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Ano XXV – JAN/FEV/96.

ARAUJO, Luis C.G.de. **Organizações e Métodos**: Integrando Comportamento, Estrutura, Estratégia e Tecnologia. 2ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 1995.

**ATAS dos 1º, 2º, 3º, 4º Encontros do Grupo de Trabalho** instituído pela Portaria nº 09/84 – SG/CISET/SESu/MEC, realizado em Brasília, de 12 a 14 de dezembro de 1984; Rio de Janeiro, de 09 a 11 de janeiro de 1985; Florianópolis, de 23 a 25 de janeiro de 1985; Brasília, de 27 de fevereiro a 01 de março de 1985, respectivamente.

BEM, Maria Cecília Lopes de. **O impacto de Política e Estratégias Institucionais na Gestão Acadêmica**: O Caso da Fundação Universidade do Rio Grande do Sul – FURG. (Dissertação), CPGA/UFSC, 1997.

BEUREN, Ilse Maria. A Informação como Suporte ao Processo de Avaliação do Desempenho da Estratégia Empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Florianópolis, No. 102, NOV-DEZ/96.

**BOISVERT, Hugues. Contabilidade Baseada em Atividades e Controle de Gestão (Apostila). Québec, 1997.**

BOISVERT, Hugues. **La Comptabilité de Management**: Price de décision et Gestion. 2ª.Ed.Québec, 1999.

BORNIA, Antonio Cezar. **Mensuração das Perdas dos Processos Produtivos**: Uma Abordagem Metodológica de Controle Interno. Florianópolis, Tese - UFSC, 1995.



- BRIMSON, James A . **Contabilidade por Atividades**: Uma Abordagem de Custeio Baseado em Atividade. São Paulo: Editora Atlas, 1996.
- CAMPOS, Vicente Falconi. **TQC Controle de Qualidade Total**(No Estilo Japonês). 5ª Ed. Belo Horizonte: Bloch Editores, 1992.
- CATELLI, Armando, GUERREIRO, Reinaldo. Uma Análise Crítica do Sistema “ABC - *Ativity Based Costing*”. **Revista Brasileira de Contabilidade**, São Paulo, No. 91, JAN-FEV/95.
- CHIMERINE. Lawrence. A Mágica do Planejamento. **HSM Management** Ano 1 Vol.4 Set/Out/97.
- CHING, Hong Yuh. **Gestão Baseada em Custeio por Atividades**: Ativity Based Management. 2ª.Ed. São Paulo: Editora Atlas, 1997.
- CRETELLA, João. **Análise de Documentos Jurídicos Brasileiros, Referentes ao Presente e Futuro das Fundações**(Palestra), 1995.
- CURY, Antonio. **Organização & Métodos**: Uma Perspectiva Comportamental. 3.ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 1986.
- DRUCKER, Peter F. **Administrando em Tempos de Grandes Mudanças**. 4ª Ed. São Paulo: Editora Pioneira, 1997.
- GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 3º Ed. Editora Atlas, São Paulo, 1994.
- GOMES, Josir S., SALAS, Joon M.Amat. **Controle de Gestão: Uma Abordagem Contextual e Organizacional**. São Paulo: Editora Atlas, 1997.
- GURNY, J. de, GUIRIEC, J.C., LAVERGNE, J. **Principes et Mise en Place du Tableau de Bord de Gestion**. 6ª Ed. Paris: Masson, 1990.

**IOB – Informações Objetivas** (Temática Contábil e Balanços). Os Métodos Tradicionais de Absorção dos Custos Indiretos e o Custeio “ABC” . São Paulo: Ano XXXIII, No. 3, 3ª Semana Janeiro de 1999.

**IOB – Informações Objetivas** (Temática Contábil e Balanços). O Sistema de Custeio por Atividade - Sistema ABC. São Paulo: Ano XXVIII, No. 11, 3ª Semana de Março de 1994.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de Balanços**. 5ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 1993.

JOHNSON, H.Thomas. **Relevância Recuperado – Empowerment**: Delegando Poder e Responsabilidade para Crescer. São Paulo: Livraria Pioneira Editora, 1994.

KAPLAN, Robert S. COOPER, Robin. **Custo & Desempenho** – Administre Seus Custos Para Ser Mais Competitivo. São Paulo: Editora Futura, 1998.

KUCZMARSKI, Thomas D. Criatividade e Inovação. **HSM Management**, Ano 1 Vol.6 Jan/Fev/98.

LAKATOS, Eva M., MACONI, Marisa de A. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 2º Ed. Editora Atlas, São Paulo, 1990.

LEONE, George S.G. **Curso de Contabilidade – Custeio ABC**. São Paulo: Editora Atlas, 1996.

LONDERO, Renato Ilo, LUZ, Odone Santos da, ROCCHI, Carlos Antonio de. Aplicação do Custeamento Baseado em Atividades nas Empresas de Radiodifusão. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Santa Maria, No. 94, JUL-AGO/95.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 6ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 1997.

MONTOVANELI, Okling. **Planejamento em Organizações do Terceiro Setor: O Caso SEBRAE 2000**(Dissertação), CPGD/UFSC, 1994.

MORRIS, D.S., HARGH R.H. *Empowerment: O Caminho da Alta Performance*. **HSM Management**, Ano 1 Vol.5 Nov/Dez/97.

MORRISON, Ian. **A Segunda Curva**: Estratégias Revolucionárias para Enfrentar Mudanças Aceleradas. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1997.

MULLER, Mary S., CORNELSEN, Julce M. **Normas e Padrões para Teses, Dissertações e Monografias**. Editora UEL, Londrina, 1995.

NASCIMENTO, José Olavo do. Orçamento - Programa. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Porto Alegre, No. 102, NOV-DEZ/1996.

PALADINI, Edson Pacheco. **Controle de Qualidade**: Uma Abordagem Abrangente. São Paulo: Editora Atlas, 1990.

PEREZ, José Hernandez Jr, PESTANA, Armando Oliveira, FRANCO, Sergio Paulo Cintra. **Controladoria de Gestão**: Teoria e Prática. 2ª.Ed. São Paulo: Editora Atlas, 1997.

PIMENTA, Maria Elizabeth Batista. **Uma Análise das Fundações de Apoio Como Mecanismos de Captação de Recursos**(Dissertação), CPGA/UFSC, 1988.

POSTER, Michael. A Hora da Estratégia. **HSM Management**, Ano1 Vol.5 Nov/Dez/97.

QUEIROZ, Antonio Diomário de. **Captação e Administração de Recursos Financeiros pela Universidade**. In: Reunião Regional de Pró-Reitores Administrativos, Espírito Santo, 29 a 31 de setembro de 1985.

-----, **A Interação Universidade, Fundações, Empresas e Governo**. In: Encontro Nacional de Fundações de Universidades, 2. Vitória, 10 a 13 de setembro de 1985.

-----, **Política de Pesquisa e Extensão nas Universidades e sua Interrelação com as Fundações de Apoio**. In: Seminário de Áreas Técnicas das Fundações de Apoio às Universidades Belo Horizonte, 20 a 22 de maio de 1987. (mineo).

RESENDE, Tomás de Aquino. **Manual de Fundações**. Santa Luzia. Nacional Editora Gráfica Ltda, 1996.

RESNIK, Paul. **A Bíblia da Pequena Empresa**: Como Iniciar com Segurança sua Pequena Empresa e Ser Muito Bem Sucedido. São Paulo: Editora McGraw – Hill, 1991.

**REVISTA DA FUNDEPES**. Gestão 1991 – 1995. FUNDEPES, 1995.

RICCIO, Edson Luiz, GOUVEIA, Joaquim Jose Francisco Aguiar. O Sistema de Custos Baseado em Atividades (ABC) Aplicado a Bancos. **Revista Brasileira de Contabilidade**, São Paulo, No. 94, JUL-AGO/95.

ROCHA, Wellington. Custeio Baseado em Atividades: Mitos, Falácias e Possíveis Verdades. **Revista Brasileira de Contabilidade**. São Paulo, No. 91, JAN-FEV/95.

ROLSTADAS, Asbjorn. **Performance Management**: A Business Process Benchmarking Approach. Trodhem: Norway Chapman & Hall, 1995.

SAVIANI, José R. **Repensando as Pequenas e Médias Empresas**. São Paulo: Editora Mc Graw – Hill, 1995.

SHANK, John K., GOVINDARAJAN, Vijay. **A Revolução dos Custos**: Como Reinventar e Redefinir Sua Estratégia de Custos Para Vencer em Mercados Crescentemente Competitivos. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1997.

SILVA, Almiro do Couto. **Fundações de Direito Privado como Entidades de Colaboração com os Interesses** Públicos(Palestra), 1995.

SILVEIRA, José Néri da. **As Fundações e o Poder Jurídico**. In: I Encontro Internacional de Fundações Privados e II Encontro Estadual de Fundações Privados. Porto Alegre, 06 de setembro de 1995.

SIMCSIK, Tíbor. OMIS **Organização e Métodos**. São Paulo: Editora Mc Graw, 1992.

STOFFEL, Inácio. **Administração do Desempenho**: Metodologia Gerencial de Excelência. Florianópolis: Perspectiva, 1997.

TUNG, Nguyen H. **Orçamento Empresarial e Custo – Padrão**. 4ª Ed. São Paulo: Edições Universidade - Empresa, 1994.

----- **Planejamento e Controle Financeiro das Empresas Agropecuárias**. São Paulo: Edições Universidade – Empresa, 1990.

VASCONCELLOS, Eduardo, HEMSLEY, James R. **Estrutura das Organizações** – Estruturas Tradicionais Estruturas Para Inovação Estrutura Matricial. São Paulo: Editora Pioneira, 1986.

VELHO, Silvia. **Relações Universidade - Empresa: Desvelando Mitos**. Campinas. Editora Autores Associados, 1996.

WELLINS, Richard S., BYHAM, William C., DIXON, George R. **Equipes Zapp na Prática**: Como Vinte Organizações Classe Mundial Estão Vencendo Através das Equipes. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1994.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento Empresarial**. São Paulo: Editora Atlas, 1973.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Orçamento Operacional**. Porto Alegre: Editora Sagra, 1984.